

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІСЬКОГО
ГОСПОДАРСТВА імені О.М.БЕКЕТОВА

О.Є. Власова

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ
з дисципліни
«ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ»

**(для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня підготовки «спеціаліст»,
спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»)**



Харків – ХНУМГ ім. О.М.Бекетова – 2016

Власова О. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Податковий облік і звітність» (для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня підготовки «спеціаліст», денної та заочної форм навчання за спеціальністю 7.03050901 – Облік і аудит) / О. Є. Власова; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М.Бекетова. – Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2016. – 160 с.

Структура конспекту побудована за вимогами кредитно-модульної системи організації навчального процесу.

Автор: О. Є. Власова

Рецензент: проф., д-р екон. наук Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту,
протокол № 1 від 27.08.2014 року

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ	9
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ	11
ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА ПРАВИЛА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ.....	11
1.1 Податковий облік як елемент системи бухгалтерського обліку на підприємстві.....	11
1.2 Предмет та методи податкового обліку	14
1.3 Нормативне регулювання податкового обліку	18
1.4 Характерні відмінності між податковим, фінансовим й управлінським обліком	19
1.5 Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку	25
1.6 Методика організації податкового обліку на підприємствах	26
Питання для самоконтролю.....	33
ТЕМА 2. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ПДВ	35
2.1 Сутність ПДВ та суб'єкти його податкового обліку	35
2.2 Об'єкти обліку ПДВ та ставки	37
2.3 Оцінка господарських операцій у податковому обліку ПДВ	43
2.4. Механізм обчислення ПДВ в податковому обліку	47
2.5 Особливості відображення податкового кредиту з ПДВ	48
2.6 Документообіг податкового обліку сум ПДВ.....	51
2.7 Податкова декларація з ПДВ: методика заповнення та строки подання.....	66
2.8 Податковий облік ПДВ в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	68
Питання для самоконтролю.....	71

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З ІНШИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	73
ТЕМА 3. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ.....	73
3.1 Основні елементи обліку податку на прибуток.....	73
3.2. Загальні правила податкового обліку доходів	76
3.3 Податковий облік витрат господарської діяльності	85
3.4 Особливості податкового обліку необоротних активів.....	93
3.5 Документування в обліку податку на прибуток.....	106
3.6 Методика заповнення декларації з податку на прибуток підприємств.....	108
Питання для самоконтролю.....	116
ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ.....	119
4.1 Особливості відображення в податковому обліку та звітності ПДФО.....	119
4.2 Єдиний соціальний внесок: особливості розрахунку та звітування	129
Питання для самоконтролю.....	134
ТЕМА 5. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА	136
5.1 Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб.....	136
5.2 Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб.....	148
Питання для самоконтролю.....	154
ДЖЕРЕЛА.....	155
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	158

ПЕРЕДМОВА

Реформування економіки України зумовило значні зміни фінансового механізму її регулювання, зокрема податкової системи. Ця система стала однією з найважливіших у фінансових відносинах між державою і суб'єктами господарювання. До того ж вона є різноплановою і впливає практично на всі аспекти діяльності підприємств. Діюча податкова система постійно удосконалюється, що свідчить про намагання запровадити ефективно діючі відносини між державою і суб'єктами господарювання, які поряд із наповненням бюджету, забезпечували б стимулювання і розвиток виробництва. З цією метою у законодавчому порядку визначено багатоваріантну систему оподаткування, яка включає прямі та непрямі податки, податкові платежі, для визначення яких застосовуються специфічні бази та механізми обчислення, вони покриваються з різних джерел: прибутку чи витрат виробництва. Облікове забезпечення звітності про податки і податкові платежі є надзвичайно важливим, якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств, керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень при їх обчисленні.

Не дивлячись на те, що податковий облік поєднується з традиційною системою фінансового обліку, його не можна вважати лише складовою частиною останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу. Мова насамперед іде про відмінність у визначенні валових витрат, валових доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку від відображення витрат, доходів і результатів діяльності у фінансовому обліку. Значно відрізняється податковий і фінансовий облік основних засобів, їх амортизації, операцій з оперативної та фінансової оренди (лізингу), бартерних (товарообмінних) операцій та ін. Облік податку на додану вартість

суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом за цим видом платежів як специфічними первинними документами, так і аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. В результаті, податкова і фінансова звітність складаються на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика їх складання має суттєві відмінності.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є своєчасне та вірне здійснення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою вірного їх відображення в податковій звітності. Тому навчальна дисципліна “Податковий облік та звітність” є важливою для підготовки бакалаврів за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит».

Навчальну дисципліну “Податковий облік та звітність” віднесено до групи вибірових дисциплін циклу професійно підготовки спеціалістів за напрямком – 6.030509 – Облік і аудит. Вона є невід’ємною частиною циклу економічних дисциплін, необхідних робітникам бухгалтерських та податкових підрозділів підприємств незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання. Програму навчальної дисципліни розроблено у відповідності до вимог галузевого стандарту вищої освіти на базі освітньо-професійної програми підготовки спеціаліста.

Мета дисципліни – опанування студентами теоретичних та практичних основ оподаткування підприємств, засвоєння порядку нарахування, сплати податків, обліку розрахунків за податками, вивчення методики складання і подання податкової звітності в Україні.

Для досягнення мети поставлені такі основні завдання:

- ✓ вивчення основних законодавчих та нормативних актів, які регламентують питання податкового обліку та податкової звітності;
- ✓ розгляд взаємозв’язку та суперечностей між бухгалтерським та податковим обліком;

- ✓ ознайомлення з основними складовими податкового обліку: предмет, завдання, функції;

- ✓ вивчення та характеристика загальних вимог, які ставляться до податкової звітності;

- ✓ ознайомлення з порядком ведення податкового обліку та звітності на підприємстві;

Предметом навчальної дисципліни є вивчення теоретичних основ та методичних рекомендацій щодо ведення податкового обліку та звітності з різних податків, зборів та обов'язкових платежів платниками податків.

З метою найкращого засвоєння навчального матеріалу дисципліни студенти повинні до його початку опанувати знання і навички в галузі: загальної економічної теорії, фінансів, макроекономіки, економіки, вміти простежити вплив економічних важелів державного управління економікою на основні фінансово-економічні показники роботи підприємств та їх фінансовий стан.

Цю дисципліну вивчають студенти, оволодівши знаннями з таких спеціальних дисциплін, як: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, оподаткування підприємств, організація податкового контролю, аудит, організація та методика аудиту.

В результаті вивчення навчальної дисципліни студенти повинні знати:

- ✓ основні законодавчі та нормативні акти, якими регламентується питання податкового обліку та звітності;

- ✓ основні спільні риси та відмінності між бухгалтерським та податковим обліком;

- ✓ економічну сутність податкового обліку, його предмет, задачі та функції;

- ✓ загальні вимоги, які ставляться до податкової звітності;

- ✓ методи податкового обліку;

- ✓ організацію обліку податків, зборів та обов'язкових платежів та порядок складання податкової звітності за ними;

✓ порядок ведення податкового обліку суб'єктами малого підприємництва та складання ними податкової звітності.

вміти:

✓ використовувати основні законодавчі та нормативні акти, які регламентують порядок ведення податкового обліку та звітності на підприємстві;

✓ пояснювати взаємозв'язок та відмінності податкового та бухгалтерського обліку;

✓ вести податковий облік різних податків та зборів;

✓ складати основні види податкової звітності.

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

З самого початку вивчення дисципліни кожен студент має бути ознайомленим як з програмою дисципліни і формами організації навчання, так і зі структурою, змістом та обсягом кожного з її навчальних модулів, а також усіма видами контролю та методикою оцінювання навчальної роботи. Навчальний процес здійснюється у таких формах: лекційні, семінарські та практичні заняття, виконання індивідуального завдання, самостійна робота студентів, контрольні заходи. Тематичний план цієї дисципліни складається з двох модулів (табл. 1).

Таблиця 1 - Структура залікового кредиту навчальної дисципліни

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин							
	денна форма				Заочна форма			
	усього	у тому числі			усього	у тому числі		
		л	п	с.р.		л	п	с.р.
1	2	3	4	7	8	9	10	13
Модуль «Податковий облік і звітність»								
<i>Змістовий модуль 1. Методологічні засади організації податкового обліку непрямих податків</i>								
Тема 1. Сутність та правила організації податкового обліку	14	2	2	10		0,5	0,5	5
Тема 2. Податковий облік та звітність ПДВ	22	6	6	10		2	2	26
Разом за змістовим модулем 1	1,0 / 36,0	8	8	20	1,0 / 36	2,5	2,5	31

<i>Змістовий модуль 2. Податковий облік та звітність з прямих податків та зборів</i>								
Тема 3. Податковий облік та звітність з податку на прибуток підприємств	24	6	8	10		2	1,0	20
Тема 4. Особливості податкового обліку нарахування заробітної плати	11	4	2	5		1		10
Тема 5. Особливості податкового обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва	9	2	2	5		0,5	0,5	10
Тема 6. Податковий облік як джерело корпоративного податкового менеджменту	10	2	2	6				9
Разом за змістовим модулем 2	1,5 / 54,0	14	14	26				49
Усього годин	90	22	22	46		6	4	80

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА ПРАВИЛА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

1.1 Податковий облік як елемент системи бухгалтерського обліку на підприємстві

Уперше поняття «податковий облік» з'явилося в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" та Законі України «Про податок на додану вартість». Саме з цього моменту в Україні відбулося відокремлення податкового обліку або обліку податкових розрахунків в рамках системи бухгалтерського обліку.

Основними законодавчими актами, що регулюють порядок організації та ведення податкового обліку в Україні є:

- Конституція України;
- Податковий кодекс України;
- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

В Податковому Кодексу не міститься визначення податкового обліку, але до обов'язків платників податку віднесено:

- ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

– подача до контролюючих органів декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплата податків та зборів;

– подача на письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Таким чином Податковий Кодекс розширив перелік відомостей, які повинен подавати платник податку контролюючим органам. При цьому передбачається поєднання фінансового та податкового обліку як джерел відомостей про податкові розрахунки.

Тому податковий облік представляє собою систему накопичення, обробки та узагальнення інформації, необхідної для забезпечення ефективного та прозорого процесу розрахунку податків та зборів в їх взаємозалежності, та складання податкової звітності у відповідності до порядку, встановленому Податковим Кодексом України та іншими спеціальними законодавчо-нормативними актами з питань оподаткування.

Мета ведення податкового обліку:

- формування повної і достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій, здійснених платником податків протягом звітного (податкового) періоду;

- забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю обчислення та сплати податків.

Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку організовується так, щоб задовольнити потреби управління і служби податкового менеджменту

в інформації щодо формування бази оподаткування підприємств від всіх видів діяльності.

Завдання, які повинні вирішуватися податковим обліком:

- формування повної і достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій;
- забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам для підготовки податкової звітності, а також для контролю за дотриманням податкового законодавства;
- запобігання негативним результатам господарської діяльності, пов'язаних із сплатою податків (уникнення штрафів, переплати, недотримання принципу оптимальності оподаткування тощо);
- виявлення відхилень між окремими порівнянними об'єктами податкового і фінансового обліку з метою їх подальшого аналізу та контролю.

Мета і завдання податкового обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Функції податкового обліку

Функції податкового обліку	Характеристики функцій
Прогнозна	Представлення податкової інформації для планування, прогнозування та управління фінансовими ресурсами підприємства в напрямку сплати податків та зборів
Контрольна	Контроль за правильністю та своєчасністю розрахунку з державою, її місцевими представниками відповідно до норм податкового законодавства
Аналітична	Представлення інформації, щодо сплати податків для проведення фінансового аналізу організації та аналізу податкового тягаря на основі широкого використання економіко-математичних методів та моделювання.

Інформаційна	Забезпечення отримання необхідної інформації для визначення розміру об'єктів та бази оподаткування, а також складання податкової звітності
Забезпечення ефективної взаємодії між платниками податків та контролюючими органами	Забезпечення контролюючих органів під час проведення камеральної та виїзної документальної перевірок прозорою та якісною інформацією, щодо податків та оподаткування

До осіб, які повинні вести облік процесу формування податкової бази та об'єкту оподаткування відносяться:

- платники податків - фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

- податкові агенти - особи, на яких Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

1.2 Предмет та методи податкового обліку

Сучасні умови господарювання та все більш зростаюча роль податків та зборів в діяльності підприємств вимагають внесення коригувань у діючу концепцію бухгалтерського обліку, з метою створення умов для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів в даних щодо розміру та видів об'єктів оподаткування (податкового обліку), а також їх складових для нарахування податків (зборів) та заповнення відповідної звітності.

Внесення таких коригувань в першу чергу пов'язано з задекларованим в статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняттям «бухгалтерського обліку» як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Такий методологічний підхід сприяв виділенню податкового обліку як окремого елементу системи бухгалтерського обліку, головним завданням якої є задовольняти інформаційні потреби як внутрішніх, так й зовнішніх користувачів. Причому методологічно встановлено прямий зв'язок, залежність та тотожність між об'єктами податкового та бухгалтерського обліку.

Сучасним обліковим системам притаманне постійне удосконалення традиційних методів вимірювання, групування та відображення операцій, а також введення принципово нових. Розвиваючи концепцію методології податкового обліку, слід враховувати, що завдяки її формуванню мають вирішуватися практичні проблеми ведення обліку на підприємствах.

Особливістю методології податкового обліку є її залежність від досить частих змін законодавчої бази процесу визначення об'єктів та бази оподаткування та досить висока «ціна помилки», яка виявляється через систему санкцій, зокрема фінансових.

Таким чином перед кожним підприємством постає найважливіша та водночас складна проблема – створення інформаційної бази, сформованої в податковому обліку, яка постійно пристосовуючись набувала б все нових якостей та форм для підвищення ефективності процесу визначення об'єктів оподаткування, нарахування податків та зборів, зниження ризику податкової помилки, а також контролю й управлінню цим напрямком витрачання фінансових ресурсів. Очевидно вирішення поставлених питань неможливе без визначення предмету податкового обліку.

Предметом податкового обліку виступає діяльність підприємства, в результаті якої виникають податкові зобов'язання щодо обчислення та сплати податків та зборів.

Об'єктивно динамічні процеси зміни податкового законодавства, підвищення темпів здійснення господарської діяльності, а також її форм, орієнтують підприємства на створення досить гнучкої та динамічно розвинутої системи обліку, що неможливе без використання прийомів та методів, які б забезпечили не тільки розрахунок достовірної суми податкових платежів та складання звітності, але й управління відповідними фінансовими ресурсами.

Метод – це спосіб пізнання об'єктів дослідження. Для пізнання економічних процесів, що відбуваються на підприємстві та відображаються в податковому обліку, недостатньо використання елементів методу традиційного обліку, які фіксують фактичний фінансовий стан діяльності підприємства та фінансові результати.

В першу чергу це пов'язано з принциповими відмінностями, що існують між традиційним та податковим обліками, які будуть розглянуті далі. Зокрема податковий облік на відміну від традиційного обліку не тільки здійснює групування даних по визначеному признаку, але й таким чином, щоб була можливість у будь який час встановити такий признак з метою його впливу на податкові розрахунки.

До методів традиційного обліку, які використовуються в податковому обліку, можна віднести:

- Рахунок
- Подвійний запис.
- Документація
- Звітність

У свою чергу до специфічних методів податкового обліку відносяться:

– *Касовий метод* - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших

видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

– *Метод нарахування.* Згідно з даними методом результати операцій та інших подій визнаються за фактом їх здійснення (а не в тому випадку, коли грошові кошти або їх еквіваленти отримані або виплачені).

– *Метод «першої події»*, коли підставою для виникнення об'єкту оподаткування є факт здійснення першої події за хронологічним порядком, при цьому усі наступні події у рамках відповідної господарської операції не підлягають відображенню в обліку. Наприклад, якщо згідно з договором купівлі-продажу з початку відбувається відвантаження товарів, а потім його сплата, то фактом виникнення об'єкту обліку є відвантаження;

– *Метод «останньої події»*, тобто коли об'єкт податкового обліку виникає за фактом здійснення останньої за хронологією події.

Специфічною особливістю та важливістю використання специфічних методів податкового обліку є те, що вони визначають податковий період, в якому повинен бути відображений об'єкт податкового обліку (об'єкт оподаткування). Методи податкового обліку проілюстровано на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Методи податкового обліку

1.3 Нормативне регулювання податкового обліку

Податкове законодавство України складається з:

- Конституції України;
- Податкового кодексу України;
- Митного кодексу України;
- інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу;
- законів з питань митної справи;
- рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Статтею 5 ПКУ встановлює співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами. Поняття, правила та положення установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 цього Кодексу. У разі якщо поняття,

терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Таким чином, встановлюється межа впливу норм податкового законодавства та співвідношення їх із нормами законодавчих актів, які не відносяться до складу податкового законодавства України згідно із ст. 3 ПКУ. Це визначає сферу взаємодії нормативно-правових актів, які регулюють відносини оподаткування з іншими джерелами податкового права, з іншим законодавством при визначенні співвідношення актів за юридичною силою. Визнання нормативно-правового акта таким, що не відповідає ПКУ, вирішується в судовому порядку.

1.4 Характерні відмінності між податковим, фінансовим й управлінським обліком

Податковий облік має право на існування поряд із фінансовим та управлінським, але відмінності між ними поглиблюються. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які не застосовуються:

- у фінансовому обліку внаслідок відмінності в методології: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії витрати і доходи, відмінна методика списання витрат на ремонти основних фондів, різниця в їх аналітичному обліку, відмінні первинні документи та аналітичні реєстри;

- в управлінському обліку у зв'язку з відмінністю мети та завдань.

Найбільш суттєві відмінності між фінансовим, управлінським та податковим обліком наведені у таблиці. Результати порівняного аналізу складових понятійного апарату бухгалтерського і податкового обліку наведені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.2 – Відмінності в методології податкового, фінансового й управлінського обліку

Відмінності	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
1	2	3	4
Обов'язковість ведення обліку	Ведення обліку є обов'язковим. Така вимога міститься в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Ведення є обов'язковим. Відсутність податкового обліку на підприємстві може призвести до порушень законодавства з питань оподаткування, у зв'язку з чим існує ризик накладення з боку контролюючих органів відповідних фінансових санкцій.	Ведення не є обов'язковим. Рішення про організацію такого виду обліку, а також про спосіб і форму його ведення на підприємстві приймається керівництвом господарюючого суб'єкта виходячи з потреб управління в інформації.
Мета ведення обліку	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства	Надання користувачам інформацію для нарахування податків, зборів (обов'язкових платежів), заповнення податкової звітності.	Забезпечення збору, планування, аналізу та контролю різних показників діяльності підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, виходячи з потреб керівництва та завдань, що стоять перед ним.
Користувачі інформації	Посадові особи підприємства, зовнішні користувачі – акціонери, державні й статистичні органи, та ін.	Зовнішні користувачі – податкові та інші контролюючі органи, в обов'язок яких входить контроль правильності нарахування і сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також особи, які здійснюють незалежну перевірку підприємства (аудитори). Внутрішні користувачі – спеціалісти підприємства з питань оподаткування та податкового планування.	Керівники підприємства, які зацікавлені в отриманні повної та точної інформації щодо аспектів, які входять у сферу їхнього управління з метою прийняття оптимальних управлінських рішень
Методологічний базис	Активи = Власний капітал + Зобов'язання	Облік ґрунтується на групуванні господарських операцій за видами з наступним співставленням доходів і витрат підприємства	Принцип "затрати - результат"

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Основні правила	Норми й правила організації і ведення фінансового обліку встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО	НКУ	Встановлюються керівництвом самостійно виходячи з мети й завдань, що стоять перед обліком, а також виду інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.
Прив'язка до часу, за який складається звітність	У звітності міститься інформація про фінансовий стан підприємства, що склався на певну дату (квартал, півріччя, рік та інш.)	Дані, що представляються у звітності мають історичний характер відносно об'єктів оподаткування та їх складових елементів, а також сум нарахованих податків і зборів на певну звітну дату	Поряд з відомостями щодо стану підприємства, його фінансових та майнових ресурсів міститься також інформація щодо планів на майбутні періоди, тобто складання звітності передбачає не тільки аналіз звітних даних, але й прогноз на майбутнє
Тип інформації, що представляється обліком	Фінансова звітність містить інформацію про фінансовий стан підприємства у вартісному вираженні	Податкові декларації й розрахунки, таблиці, довідки бухгалтера та інші документи, узагальнюючі інформацію про об'єкти оподаткування.	Якісна й кількісна інформація подається у вартісному та натуральному вираженні, а також у деяких випадках можливе використання умовних показників.
Ступінь точності даних	Фінансова звітність містить фактичні дані за певний період часу про фінансовий стан підприємства, вони повинні мати достатньо високий ступінь точності	Оскільки будь-які помилки при розрахунку податків і зборів призводять до накладання на підприємство фінансових санкцій дані, що містяться в податкових деклараціях та розрахунках, повинні мати високу точність	Оскільки цей вид обліку містить поряд з фактичною інформацією також оперативні, поточні й прогнозні дані, звітність, яка представляється, може містити приблизні й орієнтовочні показники
Періодичність складання звітності	Повний фінансовий звіт організації складається тільки за рік, але кожен квартал складається проміжна звітність наростаючим підсумком	Податкова звітність складається і подається до податкових та інших контролюючих органів в чітко визначені терміни. При цьому терміни складання звітності визначаються відповідними законами з питань оподаткування в Україні.	Аналітичні звіти в великих компаніях можуть складатися щомісячно, але звіти щодо окремих видів діяльності або фактів можуть складатися щоденно, щонедільно або в інші строки, встановлені на відповідному підприємстві

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Призначення податкової звітності	Характеристика фінансового стану підприємства	Характеристика стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками	Задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів для прийняття рішень в процесі управління підприємством
Терміни подання звітності	Квартальна фінансова звітність (окрім зведеної одної і консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає після закінчення звітного кварталу, а річний звіт – до 20 лютого наступного за звітним року.	Терміни подання податкових декларацій і розрахунків визначаються, виходячи з податкового періоду. Так, якщо податковим періодом є місяць, то звітність подається протягом 20 календарних днів після його закінчення, якщо податковим періодом є квартал – протягом 40 календарних днів після його закінчення, а якщо рік – 60 календарних днів після закінчення податкового року.	Оскільки цей вид обліку визначається керівництвом підприємства, терміни подання звітності також визначаються ним, виходячи з потреб в інформації (наприклад щоденно, щодакдно, щомісячно та ін.)
Об'єкт звітності	Організація як єдине ціле, а при необхідності по окремих сегментах діяльності підприємства	Майно, зобов'язання та господарські операції організації, вартісна оцінка яких визначає розмір податкової бази поточного звітного періоду або бази попереднього та наступних періодів	Центри відповідальності, сегменти діяльності, види продукції або інші об'єкти обліку
Відповідальність за правильність ведення обліку	Посадові особи організації несуть відповідальність за достовірність звітної інформації відповідно до Кодексу про адміністративні правопорушення	Підприємство несе фінансову відповідальність за точність даних, відображених у податкових деклараціях і розрахунках. Однак посадові особи платників податків також можуть нести адміністративну та кримінальну відповідальність відповідно до діючого законодавства України.	Бухгалтер-аналітик може нести тільки дисциплінарну відповідальність, рамки якої встановлені внутрішніми документами підприємства.

Закінчення таблиці 1.2

1	2	3	4
Відкритість облікових даних	Фінансова звітність належить до відомостей, які повинні бути обнародовані. Тому її дані не містять конфіденційної інформації, однак відомості аналітичного обліку можуть представлятися тільки з відома керівництва підприємства або на вимогу відповідних державних органів	Дані податкових декларацій та розрахунків подаються відповідним контролюючим органам, що робить неможливим її визнання закритими даними. Однак інформація щодо обліку окремих інформацій може представлятися тільки з відома керівництва підприємства або на письмову вимогу відповідних органів влади	Інформація обліку є комерційною таємницею підприємства

Таблиця 1.3 – Результати порівняного аналізу складових понятійного апарату обліку

Складові понятійного апарату	Визначення складових понятійного апарату в облікових підсистемах		Спільні риси у визначені складових понятійного апарату
	Бухгалтерський облік	Податковий облік	
1	2	3	4
Загальна мета	Надання користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності суб'єктів господарювання	Надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації щодо об'єктів, бази оподаткування і та суми нарахування і сплати податків	Формування інформаційної бази даних стосовно діяльності господарчої одиниці.
Предмет	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль.	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль у частині формування об'єкта	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх контроль
Основні об'єкти обліку	Активи, пасиви, витрати, доходи і результати фінансово-господарської діяльності	Активи, пасиви, витрати, доходи і результати фінансово-господарської діяльності), податки	Ресурси, господарські процеси та операції, їх результати.
Принципи обліку	Обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність		
Функції	Інформаційна, контрольна, аналітична, прогностна, мотиваційна		
Вимоги обліку	Своєчасність, точність і об'єктивність показників, повнота, чіткість, достовірність, економічність.		
Основні завдання обліку	- облік, аналіз і перевірка інформації про господарську діяльність; - контроль за виконанням завдань виробництва, рівнем рентабельності; - складання фінансової звітності	- облік, аналіз і перевірка інформації про господарську діяльність;	- облік інформації про господарську діяльність;
		- нарахування та сплата податків;	- аналіз, контроль з метою оптимізації бізнесу
		- складання податкової звітності	

1.5 Моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку за кордоном. Види податкового обліку

Проблема взаємозв'язку фінансового й податкового обліку інтернаціональна. Міжнародний досвід свідчить, що проблема їх інтеграції пов'язана із значними витратами для підприємства, в першу чергу в зв'язку з тим, що різні принципи обліку окремих операцій, які використовуються у податковому й фінансовому обліку, вимагають розробки та здійснення додаткових процедур, зокрема до яких може наложити розрахунок тимчасових і постійних податкових різниць.

В зарубіжних країнах розрізняють дві моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку.

Перша модель – *континентальна* представляє собою положення, за якого бухгалтерській і податковий облік фактично співпадають і перший виконує усі фіскально-облікові задачі.

Друга модель – *англосаксонська* передбачає співіснування і ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку.

Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми в різних країнах показало, що не всі країни намагаються зв'язати податковий і фінансовий облік в одну єдину облікову систему (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 - Аналіз наявності зв'язку між фінансовим і податковим обліком у різних країнах світу

Англосаксонська модель	Континентальна модель
Великобританія Данія Ірландія Канада Нідерланди Норвегія Польща США	Бельгія Італія Німеччина Фінляндія Франція Швеція

За ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку можна виділити три види податкового обліку:

- бухгалтерській податковий облік – показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського обліку;
- змішаний податковий облік – показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування;
- абсолютний податковий облік – показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського обліку (НДС при імпорті, мито, державне мито).

1.6 Методика організації податкового обліку на підприємствах

Необхідність ведення обліку в системі оподаткування обумовлена забезпеченням умов для проведення державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання. Так, платник податків зобов'язаний:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ;
- подавати на вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;
- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ.

Платник податків має право:

- безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в митних органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПКУ, метод ведення обліку доходів і витрат;

- за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

Суб'єкти господарювання зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

При організації податкового обліку необхідно сформувати загальну трьохрівневу ієрархічну структуру податкового обліку на підприємствах (рис. 1.2):

- 1 - рівень первинних облікових документів;
- 2 - рівень податкових регістрів;
- 3 - рівень податкової звітності з конкретного податку.



Рисунок 1.2 - Загальна концепція організації податкового обліку

Рівень перший – первинні документи. Форми первинних документів, що можуть використовуватися в податковому обліку умовно можуть бути розділені на три групи:

- встановлені податковим законодавством;
- первинні документи бухгалтерського обліку;
- розроблені підприємством самостійно.

Перша група первинних документів податкового обліку дуже нечисленна та встановлена як нормами спеціальних податкових законів (наприклад, податкові накладні, заява на використання права на податкову соціальну пільгу), так підзаконними нормативними актами. Слід зазначити, що законодавчі акти з питань оподаткування не містять форм первинних документів – вони тільки встановлюють їх види та напрямки використання. У свою чергу розробка подальшої форми таких документів здійснюється

відповідними контролюючими органами (наприклад, податковими органами), до компетенції яких є відповідні повноваження.

У випадку, якщо первинні документи податкового обліку законодавчо не встановлені, замість них на практиці використовують первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Саме вони формують *другу групу первинних документів* податкового обліку.

До заповнення первинних документів бухгалтерського обліку встановлено ряд вимог, які визначені у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення;

- для контролю і зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт);

- первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і мати такі обов'язкові реквізити:

- назва документа (форми);
- дата й місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Третя група первинних документів. Крім того, платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коректування, пояснювальні

записки та ін.). При цьому податкові органи не мають права вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, але мають право не визнати видатки платника, якщо вони не підтверджені документально.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховуються посада, займана працівником, і встановлена законодавством форма документа.

Другий рівень – податкові реєстри. Один з головних інструментів податкового обліку - угруповання даних первинних документів в аналітичні реєстри згідно з вимогами податкового, а не бухгалтерського законодавства для формування та визначення об'єктів обліку, податкової бази, а також заповнення податкових декларацій та розрахунків.

Слід відмітити, що на сьогодні в податковому обліку існують регламентовані податкові реєстри тільки за єдиним податком та податком на додану вартість.

Податкові реєстри - це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Організація системи податкових реєстрів в першу чергу представляє собою визначення сукупності показників, прямо або що побічно впливають на розмір об'єктів обліку та їх податкової бази, критеріїв їх систематизації. Виходячи з цього при організації податкових реєстрів виникає необхідність визначення та використання наступних додаткових категорій:

- одиниця податкового обліку - об'єкти податкового обліку, інформація про яких використовується більш за один звітний (податкового) період.

- показники податкового обліку - перелік характеристик, істотних для об'єкту обліку.

- дані податкового обліку - інформація про величину або іншу характеристику показників (значення показника), що визначають об'єкт обліку, що відображається в розроблюваних таблицях, довідках бухгалтера й

інших документах платника податків, що групують інформацію про об'єкти обліку;

– аналітичні реєстри податкового обліку - сукупність показників (звідні форми), що використовуються для систематизації даних податкового обліку за звітний період, згрупованих відповідно до вимог податкового законодавства, без розподілу (відображення) по рахунках бухгалтерського обліку.

Форми реєстрів податкового обліку й порядок відбиття в них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком установлених законодавчо. Наприклад, до встановлених законодавством відносяться реєстри отриманих та виданих податкових накладних.

Облік в розроблених податкових реєстрах організовується так, щоб забезпечити безперервне віддзеркалення в хронологічному порядку фактів господарської діяльності, які відповідно до встановленого податкового законодавством порядку спричиняють за собою або можуть спричинити зміну розміру об'єкта обліку (об'єкту оподаткування) та його податкової бази.

Заповнення реєстрів може здійснюватися як на паперових носіях, так й в електронному вигляді, причому останній варіант є більш привабливим виходячи з вимог податкових органів, виходячи з існуючої сьогодні тенденції подання податкових декларацій в електронному вигляді через Інтернет.

Оскільки форми реєстрів податкового обліку, дані первинних облікових документів визначаються платником податків самостійно в своїй обліковій політиці він може визначити перелік реквізитів, які повинні міститися в формах аналітичних реєстрів, до яких можуть відноситися наступні:

- найменування реєстру;
- період (дату) складання;
- вимірники операцій (натуральні або грошові);
- податкові реквізити контрагентів;

- найменування господарської операції;
- підпис та розшифрування підпису особи, яка відповідальна за складання реєстрів.

Важливим при організації податкового обліку в частині впровадження та використання податкових реєстрів є організація їх зберігання наряду з податковими деклараціями та розрахунками. Необхідність зберігання податкових реєстрів в першу чергу пов'язана з тим, що саме в них міститься деталізація облікових даних, що містяться в податкових деклараціях або розрахунках.

Строки зберігання документів визначає “Перелік типових документів”¹, який розповсюджується не тільки на підприємства, але й на фізичних осіб-суб’єктів підприємницької діяльності. Для більшості первинних документів та облікових реєстрів встановлено строк зберігання в три роки за умови проведення перевірки податковими органами за період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей строк збільшується до закінчення перевірки. Однак документи по заробітній платі робітників, а також здійснених нарахуваннях та перерахунках податку з доходів фізичних осіб та страхових внесків в Пенсійний фонд та Фонди соціального страхування мають строк зберігання до 75 років.

Згідно з пунктом 6.10 Положення про документальне забезпечення записів² у випадку пропажі чи знищення первинних документів, облікових реєстрів та звітів керівник підприємства (установи) письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їхньої пропажі чи знищення. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства (установи). Копія акту направляється органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство

¹ Наказ Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України "Про затвердження Переліку типових документів" від 20.07.1998 р. № 41 // Офіційний вісник України. – 1998. - № 38. - Ст. 1414.

² Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" від 24.05.1995 р. № 88 // www.liga.kiev.ua.

(установа), а також державній податковій інспекції – підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами в 10-денний строк.

Також при зберіганні реєстрів податкового обліку необхідно забезпечувати їхній захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в реєстрі податкового обліку повинне бути обґрунтоване й підтверджене підписом особи, яка внесла виправлення, з вказівкою дати й обґрунтуванням внесеного виправлення.

Третім рівнем податкового обліку є *податкова звітність*. Як вже відмічалось під податковою звітністю слід розуміти систему взаємопов'язаних узагальнених показників, щодо визначення податкового зобов'язання по сплаті податків, які відображають результати діяльності підприємства за звітний період та фіксують процес обчислення податку (збору), а також суму, що підлягає сплаті до бюджету.

Виходячи з існуючої на сьогодні практики ведення податкового обліку на українських підприємствах під податковою звітністю розуміються документи, що подаються платниками в податкові органи в строки, установлені законодавством, в яких наводяться дані, пов'язані з обчисленням і сплатою податку.

Питання для самоконтролю

1. Дати визначення системи оподаткування.
2. Перерахуйте принципи побудови системи оподаткування в Україні.
3. Охарактеризуйте сутність та зміст податків та зборів.
4. Охарактеризуйте функції податків. Як вони проявляються ?
5. Дайте ознаки класифікації податків.
6. Сформууйте перелік прямих та непрямих податків, що визначені в податковій системі України.
7. У чому полягають відмінності прямих від непрямих податків.
8. Хто є фактичним платником непрямих податків?

9. Дайте характеристику класифікації податків за економічним змістом об'єкта оподаткування.

10. Які методи обчислення податків застосовуються в податковому обліку.

11. Охарактеризуйте елементи системи оподаткування.

12. Укажіть форми податкової звітності.

13. За наявності яких умов настає карна відповідальність за порушення норм податкового законодавства?

14. Охарактеризуйте види та сутність різних видів обліку, які ведуться на підприємствах України.

15. Визначте основні критерії співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку.

16. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи з обов'язковості їхнього ведення.

17. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи з мети ведення обліку та методологічної основи.

18. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи з видів користувачів вихідної інформації та її типу.

19. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи із загальної регламентації ведення обліку.

20. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи з періодичності та термінів представлення інформації зовнішнім користувачам.

21. Співставлення податкового, фінансового та управлінського обліку, виходячи з відповідальності підприємства за не ведення або неправильне ведення обліку.

22. Охарактеризуйте розбіжності в формулюванні поняття "дохід" при веденні податкового, фінансового та управлінського обліку.

23. Охарактеризуйте розбіжності в формулюванні поняття "витрати" при веденні податкового, фінансового та управлінського обліку.

ТЕМА 2. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ПДВ

2.1 Сутність ПДВ та суб'єкти його податкового обліку

Історично ПДВ з'явився у Франції у 1954 році. Пізніше поширився на інші країни світу. Не застосовують ПДВ в таких країнах як США, Швейцарія, Канада.

Суть ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з новоствореної вартості і сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт чи надання послуг.

Існує два методи обчислення обсягу доданої вартості:

- від повної вартості відрахувати вартість сировини, матеріалів та послуг виробничого характеру;
- скласти величини заробітної плати, прибутку, непрямих податків і амортизації.

Призначенням податку на додану вартість є:

- по-перше, поповнення доходів державного бюджету країни;
- по-друге, використання податку з метою стимулювання економічного розвитку.

Переваги ПДВ:

- відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту;
- рівність умов щодо сплати як виробниками так і продавцями;
- ритмічне надходження коштів до бюджету держави;
- регулює розмір зарплати і ціни;
- стримує кризу перевиробництва і прискорює витіснення з ринку слабких підприємств;
- включає механізми взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань;
- дає можливість стримувати невиправданий ріст цін.

Недоліки ПДВ:

- складний механізм нарахування і сплати;
- складний розвиток виробництва;
- стримує інфляцію при застосуванні високих ставок;
- негативно впливає на високотехнічні і наукомісткі виробництва;
- можливість ухилення в умовах недосконалого бух. обліку;
- регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення;
- потребує підготовки персоналу податкової служби.

Нормами ПКУ визначено такі *елементи* ПДВ: платники, об'єкти оподаткування, база оподаткування, ставки та інше.

Платниками ПДВ (ст.. 180 ПКУ) є:

1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку - у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання).

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України - якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі

особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – *управитель майна*, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

6) особа, що *проводить операції з постачання конфіскованого майна*;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок *поставки послуг підприємствами залізничного транспорту* з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

8) *отримувач послуг, у разі постачання послуг нерезидентами*, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України.

2.2 Об'єкти обліку ПДВ та ставки

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

г) постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;

д) постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Згідно з пп. 14.1.191 ст. 14 ПКУ *постачання товарів* – це будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. З метою застосування терміна "постачання товарів" електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються товаром.

Постачанням товарів також вважаються:

а) фактична передача (повернення) матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;

б) передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;

в) будь-яка із дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини *(безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в*

оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню);

г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;

г) умовне постачання товарів та необоротних активів, під час придбання яких суми податку були включені до складу податкового кредиту;

д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;

е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.

Не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, або коли платник податку надає органу державної податкової служби відповідний документ.

Нормою пп. 14.1.185 ст. 14 ПКУ *постачання послуг* – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема є:

а) досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору;

б) постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку;

в) постачання послуг іншій особі на безоплатній основі;

г) передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів

спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;

г) передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг;

д) постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною);

Порядок визначення місця постачання товарів та послуг наведено у таблиці 2.1 та таблиці 2.2.

Таблиця 2.1 – Визначення місця постачання товарів

Місце постачання товарів	Умови постачання товарів
Фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання	
Місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення	у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою
Місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення товарів	у разі якщо товари складаються, монтуються продавцем або від його імені

Таблиця 2.2 – Визначення місця постачання послуг

Місце постачання послуг	Умови постачання послуг
Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном	<p>а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;</p> <p>б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;</p> <p>в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;</p> <p>г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;</p>
Фактичне місцезнаходження нерухомого майна в т. ч. що будується	<p>для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:</p> <p>а) послуг агентств нерухомості;</p> <p>б) послуг з підготовки і проведення будівельних робіт;</p> <p>в) інших послуг з місцезнаходження нерухомого майна, в т. ч. що будується.</p>
Місце фактичного надання послуг	у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій навчальних семінарів та інших подібних заходів.
Місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання	<p>а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності;</p> <p>б) рекламні послуги;</p> <p>в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації;</p> <p>г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;</p> <p>г) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;</p> <p>д) телекомунікаційні послуги;</p> <p>е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;</p> <p>є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті;</p> <p>ж) надання транспортно-експедиторських послуг.</p>

Перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, узагальнено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ

Господарські операції
Випуск (емісія), розміщення у будь-які форми управління та продажу за кошти цінних паперів
Передача (повернення) майна зі схову (відповідального зберігання), лізингу (оренди), крім передачі у фінансовий лізинг; передачі (повернення) майна із застави (іпотеки) його власнику на митній території України
Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення
Обіг валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей; випуску, обігу та погашення лотерейних білетів державних грошових лотерей
Надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу
Виплата у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або фондів загальнообов'язкового пенсійного та соціального страхування
Реорганізація (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб
Постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти
Вивезення товарів за межі митного кордону України у митному режимі тимчасового вивезення або переробки
Постачання товарів (супутніх послуг) на митну територію України у митному режимі відмови на користь держави
Консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні та інші подібні послуги консультаційного характеру, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення

2.3. Оцінка господарських операцій у податковому обліку ПДВ

База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включається в ціну товарів (робіт, послуг).

Особливості обчислення бази оподаткування залежать від того, які операції здійснюють господарські суб'єкти (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 - Порядок визначення бази оподаткування ПДВ

Подія	База оподаткування
Постачання товарів/послуг на території України	договірна (контрактна) вартість, але не нижче звичайних цін з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів), а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на вартість послуг стільникового рухомого зв'язку).
Постачання товарів, ввезених на митну територію України	договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ
Постачання товарів/послуг за регульованими цінами (тарифами)	договірна (контрактна) вартість, визначена за такими цінами (тарифами)
Постачання товарів за договорами фінансового лізингу	договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкту лізингу
Постачання товарів/послуг без оплати, з частковою оплатою їх вартості коштами, у межах бартерних операцій, натуральних виплат у рахунок оплати праці	фактична ціна операції, але не нижче звичайних цін
Передача зворотної тари	до бази оподаткування не включається - у разі якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження тари вона не повертається відправнику, вартість тари включається до бази оподаткування отримувача

Продовження таблиці 2.4

Постачання необоротних активів, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення з виробничих у невиробничі, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних	балансова вартість необоротних активів, сформована на момент їх постачання
якщо основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невиробничих засобів	звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації
Умовне постачання товарів	звичайна ціна відповідних товарів чи необоротних активів
Послуги з давальницької переробки сировини	вартість давальницької сировини або готової продукції, отриманої українським виконавцем як оплата за постачання послуг з переробки
Передача товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління	вартість постачання цих товарів

До складу *договірної (контрактної) вартості* включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Згідно з пп. 14.1.71 ПКУ *звичайна ціна* – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ. При цьому, якщо не доведено зворотне, вважається, що така *звичайна ціна* відповідає рівню ринкових цін.

Ринкова ціна – ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів

(робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах (пп. 14.1.219 ПКУ).

Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни встановлені ст. 39 ПКУ, в яку Законом України від 04.07.2013 р. № 408 - VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України відносно трансфертного ціноутворення» було внесено зміни щодо порядку застосування звичайних цін.

Звичайні ціни застосовуються тільки щодо контрольованих операцій. В інших випадках звичайною ціною є договірна ціна, якщо інше не передбачене ПКУ.

До операцій, які обкладаються ПДВ і які є неконтрольованими, але відносно них збереглася вимога по застосуванню звичайних цін, відносяться:

- операції по нарахуванню податкових зобов'язань з ПДВ по залишках не використаних в господарській діяльності товарів/послуг, необоротних активів при анулюванні реєстрації платника ПДВ (окрім випадків анулювання внаслідок реорганізації платника податків шляхом приєднання, злиття, перетворення, розділення і виділення відповідно до закону) (п. 184.7 ПКУ);

- операції, наведені в п. 198.5 ПКУ, для визначення бази оподаткування по необоротних активах, податковий облік яких не вівся, (п. 189.1 ПКУ);

- операції з поставки уживаних транспортних засобів (комісійна торгівля), придбаних у осіб, не зареєстрованих як платники ПДВ, для визначення ціни продажу (п. 189.3 ПКУ);

- операції по ліквідації основних засобів по самостійному рішення платника ПДВ, для визначення бази оподаткування (п. 189.9 ПКУ);

- операції по безкоштовному отриманню послуг від нерезидентів, для визначення бази оподаткування (п. 190.2 ПКУ);

- операції по спеціальному режиму оподаткування діяльності відносно творів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату, для визначення маржинального прибутку (п. 210.2 ПКУ).

Отже, в загальному випадку база оподаткування неконтрольованих операцій з поставки товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості згідно п. 188.1 ПКУ, і тільки при здійсненні контрольованих операцій - не нижче звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ.

У обох випадках база оподаткування визначається з урахуванням загальнодержавних податків і зборів.

Також в загальних випадках формування податкового кредиту по ПДВ, згідно п. 198.3 ПКУ, його сума в неконтрольованих операціях визначається виходячи з договірної (контрактною) вартості товарів/послуг, а при здійсненні контрольованих операцій - не вище за рівень звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ.

Таблиця 2.5 - Основні методи визначення звичайної ціни

Методи визначення звичайної ціни (п. 39.2 ПКУ)	Принцип застосування
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	За цим методом застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари, що реалізуються (придбаваються) не пов'язаний з продавцем (покупцем) особою за звичайних умов діяльності (абз. перший п. 39.4 ПКУ)
Ціни перепродажу	За цим методом застосовується договірна ціна товарів, визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особою, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних зі збутом (п. 39.5 ПКУ)
«Витрати плюс»	За цим методом застосовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні (п. 39.6 ПКУ)
Розподілення прибутку	Відповідно до цього методу визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками (п. 39.7 ПКУ). Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були не пов'язаними особами
Чистого прибутку	Цей метод ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої, як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між не пов'язаними особами у співставних економічних умовах відповідно до п. 39.2 ПКУ (п. 39.8 ПКУ)

2.4. Механізм обчислення ПДВ в податковому обліку

Сума ПДВ, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Для визначення суми ПДВ застосовується формула (2.1):

$$ПДВ = \frac{База\ опод. \times 20\%}{100\%} \quad (2.1)$$

Обчислений таким чином ПДВ додається до вільної або регульованої ціни для формування ціни продажу. Це прямий метод розрахунку суми ПДВ. При наявності суми оподаткованих операцій з ПДВ застосовується зворотній метод обчислення (2.2):

$$ПДВ = \frac{Сума\ Реалізації \times 20\%}{120\%} \quad (2.2)$$

При від'ємному значенні суми ПДВ така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні періоди, а в разі відсутності податкового боргу – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

2.5. Особливості відображення податкового зобов'язання та кредиту з ПДВ

Податкове зобов'язання - це загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит - це сума ПДВ, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Таблиця 2.6 – Дата визначення податкового зобов'язання з ПДВ

Вид операції	Дата виникнення ПЗ
Метод першої події	
Постачання товарів/послуг	дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.
Експорт товарів	
Постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата	дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки.
Постачання товарів/послуг через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти	дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти.
Постачання товарів/послуг, що здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.
Операції фінансової оренди (лізингу)	у орендодавця (лізингодавця) - дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу).
Ввезення товарів на митну територію України (імпорт)	дата подання митної декларації для митного оформлення.
Передача товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління	За правилом першої події

Продовження таблиці 2.6

Ліквідація основних виробничих або невиробничих засобів за самостійним рішенням платника податку	дата такої ліквідації, підтверджена первинними документами
Умовне постачання товарів	дата такого умовного постачання, підтверджена відповідними первинними документами
Касовий метод	
Постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів	дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.
Постачання теплової енергії, газу природного, послуг з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, ЖЕКам.	дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом

Норми розділу V ПКУ визначають декілька *вимог щодо віднесення сум сплаченого при придбанні товарів (послуг) ПДВ до податкового кредиту*:

1) Документальне оформлення господарських операцій та сум сплаченого ПДВ:

- податковою накладною (ст. 201 ПКУ), ;
- у випадку відсутності податкової накладної інші первинні документи, що підтверджують отримання відповідних послуг (табл. 2.7)

Таблиця 2.7 – Перелік інших первинних документів, на підставі яких можливе відображення податкового кредиту з ПДВ

Документи, що підтверджують право платника податків на податковий кредит	Господарські операції, при здійсненні яких їх виписують
Податкова накладна, зареєстрована (якщо реєстрація є обов'язковою) в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 201.10 ст. 201 ПК) (обов'язковість реєстрації залежить від суми ПДВ, вказаної в накладній)	Постачання товарів (послуг), здійснювані платниками ПДВ.

Продовження таблиці 2.7

Транспортний квиток (п. 201.11 ст. 201 ПК)	Перевезення пасажирів залізничним, автомобільним і авіаційним транспортом
Рахунок готелю	Надання послуг з мешкання
Рахунок	Надання послуг зв'язку
Рахунок за надання послуг (теплопостачання, водопостачання і т.д.)	Послуги, вартість яких визначається показаннями приладів обліку
Фіскальний касовий чек	Продаж товарів (послуг) за наявні засоби покупцям загальною вартістю, що не перевищує 200 грн. в день (без урахування ПДВ)
Ввізна вантажна митна декларація або погашений податковий вексель (п. 187.8 ст. 187, п. 198.6 ст. 198, п. 201.12 ст. 201 ПК)	Імпорт товарів і супутніх послуг

2) Подальше використання придбаних товарів (послуг) в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку (абз. 2 пп. 198.3);

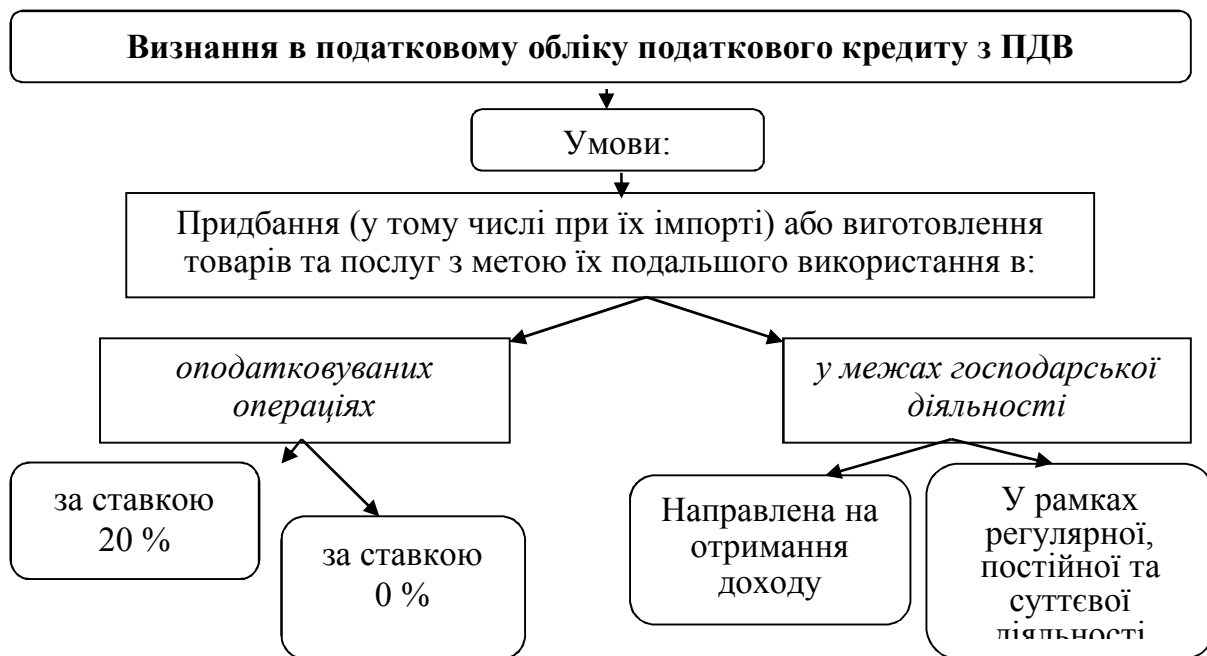


Рисунок 2.1 - Умови визнання в податковому обліку ПДВ права на податковий кредит

Якщо в подальшому вказані товари не використовуються в оподатковуваних операціях, платник податку втрачає право на податковий кредит (пп. 198.4 ст. 198 ПКУ) і, відповідно, на бюджетне відшкодування сум оплаченого за такі товари/послуги ПДВ.

При умові, що частина товарів/послуг фактично використані в оподатковуваних операціях, а частково в звільнених від оподаткування або таких, що не підлягають оподаткуванню, застосовуються правила ст. 199 ПКУ, що визначають пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту.

2.6. Документообіг податкового обліку сум ПДВ

Податкова накладна з ПДВ є первинним звітним податковим документом і одночасно розрахунковим документом, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у платника ПДВ у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) та права на податковий кредит у покупця в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).

Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну, що містить наступні реквізити (рис. 2.2).

Право на нарахування ПДВ та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку. Не дає права на віднесення сум податку до податкового кредиту податкова накладна, виписана платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду.

РЕКВІЗИТИ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата виписування податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавця товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- г) місцезнаходження юридичної особи-продавця або податкова адреса фізичної особи – продавця, зареєстрованої як платник податку;
- д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупця (отримувача) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- и) вид цивільно-правового договору;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів, імпортованих на Україну)

Рисунок 2.2 - Реквізити податкової накладної

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом державної податкової служби. При виписці податкової накладної слід дотримуватися низки правил (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Загальні правила виписки податкових накладних

№ п/п	Процедура	Правила виконання	Стаття ПКУ, нормативний документ
1	Хто видає податкову накладну	Право на виписування податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість.	п.201.8
2	Застереження щодо особи, яка видала податкову накладну	Податкова накладна, виписана платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду, не дає права на податковий кредит	п.201.9
		Податкова накладна, виписана особою, яка не зареєстрована платником податку, вважається недійсною, а тому не дає права на податковий кредит	п. 5 Порядку № 969
3	Отримання податкового кредиту	Податкова накладна, не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, не дає права покупцю на податковий кредит. Порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до податкового кредиту	п.201.10, восьмий абзац

Продовження таблиці 2.8

4	Форма податкової накладної	Форма податкової накладної затверджена наказом ДПА України № 969	Порядок № 969
5	Обов'язок видати податкову накладну	Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу податкову накладну	п. 201.1
		Податкова накладна видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів, на вимогу покупця	п.201.10
6	Кількість екземплярів податкової накладної	Податкова накладна виписується у двох примірниках, оригінал надається покупцю, другий екземпляр залишається у продавця	п. 201.4, п. 6.1 Порядку № 969
		Податкова накладна, яка виписується платником податку, який отримав послуги від нерезидента (отримувачем послуг), складається в одному примірнику і залишається в отримувача послуг - платника податку.	п. 208.2
7	Якою мовою має бути виписана податкова накладна	Податкова накладна складається українською мовою. Форми податкової накладної на російській чи будь-якій іншій мові Міністерством юстиції не затверджено, оскільки мовою роботи, діловодства і документації, а також взаємовідносин державних, партійних, громадських органів, підприємств, установ і організацій є українська мова.	ст. 11 Закону № 8312-XI
8	Вимоги до оформлення податкової накладної	Податкова накладна має бути:	ст. 201
		— підписана уповноваженою платником особою;	
		— скріплена печаткою;	
		— правильно заповнена;	
		— складена з обов'язковими реквізитами за затвердженою формою;	
		— внесена до реєстру виданих податкових накладних;	
		— зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (у разі необхідності такої реєстрації);	
9	Дата виписки	Податкова накладна виписується у день виникнення податкових зобов'язань	п. 201.4
10	Загальне правило визначення дати виникнення податкових зобов'язань	Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (перша подія): або дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, або дата відвантаження товарів	п. 187.1

Продовження таблиці 2.8

11	Перша подія для постачання товарів на митній території України — аванс	— дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів, що підлягають постачанню,	п. 187.1 "а"
		— в разі постачання товарів за готівку — дата оприбуткування коштів у касі платника податку	
		— в разі відсутності каси — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку	
12	Перша подія для постачання товарів на митній території України — відвантаження товару	— дата відвантаження товарів;	п. 187.1 "б"
13	Перша подія при поставці товару на експорт	Тільки дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства.	п. 187.1."б"
		Аванси при експорті не збільшують податкові зобов'язання	п. 187.11
14	Перша подія для постачання послуг — аванс	дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата послуг, що підлягають постачанню,	п. 187.1 "а"
		— в разі постачання послуг за готівку — дата оприбуткування коштів у касі платника податку	
		— в разі відсутності каси — дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку	
15	Перша подія для постачання послуг — надання послуг	дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку	п. 187.1 "б"
16	Касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань	Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом	п. 187.7

Продовження таблиці 2.8

		Датою виникнення податкових зобов'язань є дата зарахування коштів на банківський рахунок платника податку у разі якщо платники податку, які постачають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), надають послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, іншим подібним платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості (ЖЕКи)	п. 187.10
17	Заповнення службових полів	Податкова накладна може друкуватися поліграфічним методом, за допомогою комп'ютера або іншим методом. Наприклад, роздрукований бланк може бути заповнений від руки кульковою або чорнильною ручкою. В будь-якому випадку в одній податковій накладній не можуть бути одночасно окремі поля заповнені шляхом друку, а окремі поля - заповнені від руки кульковою або чорнильною ручкою.	п. 1 Порядку № 969
18	Дата	Дата заповнюється в клітинках у форматі ДДММРРРР, до ДД – число (01-31), ММ – місяць (01-12), рік (2011-...) Крапки, тире, а також будь-які інші розділові знаки в жодній з клітинок поля "Дата" не ставляться. Наприклад: 25 березня 2011 року - 25032011 У випадку заповнення податкової накладної через діюче програмне забезпечення "Податкова звітність" поле для вводу дати виписки податкової накладної містить дві цифри для номера дня в місяці, крапку, дві цифри для номера місяця, крапку, чотири цифри року. Податкова накладна роздруковується з датою, яка складається із шести цифр і не містить крапок.	

Продовження таблиці 2.8

19	Номер податкової накладної	Має не більше 7 цифр, є виключно порядковим номером, не може містити літер, ком, дужок, тире, знаків дробу чи інших символів.	п. 3 Порядку № 969
		Нумерацію податкових накладних можна кожен місяць починати з № 1.	
		За вибором платника можна вести наскрізну нумерацію податкових накладних весь рік.	
20	Формат номера	При заповненні номера податкової накладної заповнюються клітинки, які знаходяться зліва від знака "/", починаючи з тих, що ближче до знака "/":	
		— накладна № 1: _ _ _ _ _ 1 (шість пустих клітинок 1);	
		— накладна № 11: _ _ _ _ _ 11 (п'ять пустих клітинок 11);	
		— накладна № 1011: _ _ _ 1011 (три пустих клітинки 1011).	
		Пусті клітинки нулями не заповнюються.	
		Найбільший номер податкової накладної — 9'999'999.	
21	Службове поле справа від знака "/" в номері податкової накладної	Справа від знака "/" в номері податкової накладної чотири клітинки призначені для заповнення:	п. 3 Порядку № 969
		— коду відповідної діяльності для суб'єктів спец режиму (2, 3, 4); заповнюється перша з чотирьох клітинок справа від знака "/" в номері податкової накладної;	
		Якщо платник не є суб'єктом спец режиму, в першій з чотирьох клітинок нуль не ставиться, клітинка не заповнюється і залишається пустою.	
		— числовий номер філії, якій делеговано право виписки податкової накладної; поле містить не більше трьох знаків, заповнюється, починаючи з останньої клітинки; на відміну від інших полів, поле, призначене для номера філії, заповнюється повністю, якщо номер філії двозначний, то він має починатися з нуля:	лист ДПА України від 11.01.2011 р. № 547/7/16-1117
		філія № 1: податкова накладна № _ _ _ _ _ 26/ _ 001;	
		філія № 25 податкова накладна № _ _ _ _ _ 7/ _ 025.	

Продовження таблиці 2.8

		Для заповнення номера філії форма податкової накладної передбачає лише три клітинки, тому зареєстрований платник повинен здійснити делегування права виписки податкових накладних таким чином, щоб філії не порушували заповнення діючої форми податкової накладної	лист ДПА України від 11.01.2011 р. № 547/7/16-1117
22	Особа (платник податку) - продавець	Повна або скорочена назва, зазначена в статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи — продавця товарів (послуг) При складанні податкових накладних філією чи іншим структурним підрозділом платника податку зазначається назва головного підприємства, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, а також може зазначатися назва філії чи структурного підрозділу, якому делеговано право виписування податкових накладних	п. 201.1.в
23	Особа (платник податку) - покупець	Повна або скорочена назва, зазначена в статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, — покупця товарів (послуг)	п. 201.1.д
24	Індивідуальний податковий номер покупця (продавця)	Поле для індивідуального податкового номера продавця (покупця) має 12 клітинок. Якщо індивідуальний податковий номер платника податку має менше дванадцяти знаків, поля заповнюються, починаючи з останньої клітинки, пусті клітинки перед першою цифрою номера нулями не заповнюються. Для платника ПДВ - фізичної особи (покупця чи продавця) індивідуальний податковий номер завжди має десять знаків. Дві перші клітинки залишаються пустими і нулями не заповнюються. Поле "Індивідуальний податковий номер продавця" не заповнюється (11 пустих клітинок, в дванадцятій клітинці ставиться 0: _____ 0) у разі виписки податкової накладної покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента, місцем постачання яких є митна територія України.	201.1 "г" пункт 6.3.1 Положення № 978 пункт 8.2 Порядку № 969

Продовження таблиці 2.8

		Поле "Індивідуальний податковий номер покупця" не заповнюється (11 пустих клітинок, в дванадцятій клітинці ставиться 0: _____ 0), якщо покупець не зареєстрований як платник податку на додану вартість, здійснюється поставка на експорт, визнання умовного постачання товарів та в інших випадках, коли обидва примірники податкової накладної залишаються у продавця.	пункти 8.1 та 8.3 Порядку № 969
25	Місцезнаходження (податкова адреса) продавця (покупця) - юридичної особи	Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (ЄДРПОУ).	пункт 45.2 статті 45 глави 1 розділу II Кодексу
		Місцезнаходженням юридичної особи є фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого проводиться щоденне керування діяльністю юридичної особи (переважно знаходиться керівництво) та здійснення управління і обліку.	стаття 93 Цивільного кодексу України
		При складанні податкових накладних філією чи іншим структурним підрозділом платника податку зазначається місцезнаходження головного підприємства, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, а також може зазначатися місцезнаходження філії чи структурного підрозділу, якому делеговано право виписування податкових накладних	
		У разі виникнення змін у даних або внесення змін до документів, що подаються для взяття на облік згідно з цією главою, платник податків зобов'язаний подати органу державної податкової служби, в якому він обліковується, уточнені документи протягом 10 календарних днів з дня внесення змін до зазначених документів.	пункт 66.5 статті 66 розділу II Кодексу
		Податковою адресою підприємства, переданого в довірче управління, є місцезнаходження довірчого власника	пункт 45.2 статті 45 глави 1 розділу II Кодексу
26	Місцезнаходження (податкова адреса) продавця (покупця) - фізичної особи	Податковою адресою платника податків - фізичної особи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби.	пункт 45.1 статті 45 глави 1 розділу II Кодексу

Продовження таблиці 2.8

27	Формат адреси	Адреса записується у загальноновстановленому порядку: вулиця, № будинку, № офісу, місто (населений пункт), район (якщо населений пункт не є райцентром), область (якщо місто не є обласним центром), поштовий індекс. Загальноприйнятими є також скорочення "вул." замість "вулиця", "буд." замість "будинок" тощо.	
28	Номер телефону продавця (покупця)	<p>Передбачено 10 знаків, має бути вказаний код міста, цифра "8" не вказується. Наприклад: 0442725159.</p> <p>В податковій накладній передбачено місце для запису по одному номеру телефону покупця та продавця. Якщо покупець/продавець має більше телефонних номерів, вказувати їх не потрібно.</p>	наказ № 969
29	Номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ продавця (покупця)	Поле для номера свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ продавця (покупця) має 10 клітинок. Якщо номер Свідоцтва має менше десяти знаків, поля заповнюються, починаючи з останньої клітинки, пусті клітинки перед першою цифрою номера нулями не заповнюються.	Згідно із затвердженою формою Свідоцтва
		Поле "Номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ продавця" не заповнюється (9 пустих клітинок, в десятій клітинці ставиться 0: _____ 0) у разі виписки податкової накладної покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента, місцем постачання яких є митна територія України	пункт 8.2 Порядку № 969
		Поле "Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку (покупця)" не заповнюється (9 пустих клітинок, в десятій клітинці ставиться 0: _____ 0), якщо покупець не зареєстрований як платник податку на додану вартість, здійснюється поставка на експорт, визнання умовного постачання товарів та в інших випадках, коли обидва примірники податкової накладної залишаються у продавця.	пункти 8.1 та 8.3 Порядку № 969
30	Вид договору	Види договорів визначені діючим законодавством України: купівлі-продажу; міни, поставки, оренди, комісії, доручення, дарування тощо.	201.1 "и"

Продовження таблиці 2.8

		Слід враховувати суть договору, незалежно від того, укладено сторонами письмовий договір чи ні: усна угода сторін щодо придбання товару за безготівковий рахунок з наступною оплатою через банк, або з оплатою готівкою теж є договором купівлі-продажу.	
31	Номер договору	Електронний формат податкової накладної не містить обмежень щодо кількості знаків у полі "№" рядка "Вид цивільно-правового договору", а тому до цього поля може бути внесено більше 6 цифр. Це поле може бути оформлене або як кількість клітинок або як одне загальне поле. Якщо номер договору відсутній, то у полі "№" рядка "Вид цивільно-правового договору" необхідно проставляти прочерк. Заповнення поля "Номер договору" значеннями більше 6 символів реалізоване в програмному забезпеченні "Податкова звітність"	наказ № 969
32	Форма проведених розрахунків	Варіанти заповнення: — оплата з поточного рахунку; — готівковий розрахунок; — бартер; — чек; — вексель чи інший цінний папір; — інша форма розрахунку, визначена договором.	наказ № 969
33	Вимоги до печатки, якою скріплюється податкова накладна	Податкова накладна скріплюється основною печаткою продавця (тією ж, що використовується для платіжних документів); для скріплення податкових накладних може бути використана спеціальна печатка "Для податкових накладних", порядок її використання та перелік осіб, які уповноважені виписувати податкові накладні, визначається документами платника податку, які визначають його облікову політику. Для філій, яким делеговано право виписування податкових накладних, можуть бути виготовлені такі ж печатки, але вони мають містити в собі слово "Філія" та назву філії. Печатки "Канцелярія", "Для документів", "Для довідок" та інші, які мають спеціальне призначення, – на податкову накладну ставитися не можуть".	п. 16 Порядку № 969

Продовження таблиці 2.8

34	Опис (номенклатура) товарів/послуг	Якщо кількість найменувань відвантажених товарів перевищує кількість рядків, відведених для їх розміщення у бланку податкової накладної, можна доповнити бланк податкової накладної необхідною кількістю рядків	п. 201.1 "е" п. 12.2 Порядку № 969
35	Виписування податкової накладної при безоплатній поставці товару	Виписується дві податкові накладні: — перша: вартість поставки і сума ПДВ вказуються рівними нулю, оригінал цієї податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця; — друга: виписується на вартість поставленого товару, обчислену, виходячи з рівня звичайних цін; визначається сума податкових зобов'язань; обидва екземпляри цієї податкової накладної залишаються у продавця.	п. 17 Порядку № 969
36	Виписування податкової накладної при перевищенні звичайної ціни над договірною	Виписується дві податкові накладні: — перша: вказується договірна (фактична) вартість поставки і обчислена, виходячи з такої вартості сума ПДВ, оригінал цієї податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця; — друга: виписується на різницю між рівнем звичайних цін і вартістю поставленого товару, виходячи з цієї різниці визначається сума податкових зобов'язань; обидва екземпляри цієї податкової накладної залишаються у продавця.	п. 17 Порядку № 969
37	Реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі	Податкова накладна видається покупцю після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних	п. 201.10, другий абзац
38	Які податкові накладні підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі	Реєстрація податкових накладних платниками податку на додану вартість — продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних запроваджується для платників цього податку, у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить: — сума ПДВ понад 10 тисяч гривень — з 1 січня 2012 року. Податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних.	пункт 11 підрозділу 2 розділу XX Кодексу

Закінчення таблиці 2.8

		Податкові накладні, які виписуються при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування, не підлягають включенню до Єдиного реєстру податкових накладних	
39	Відповідальність за відмову у видачі податкової накладної	У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.	п. 201.10, десятий, одинадцятий абзац
40	Отримання податкових накладних після дати їх виписки	Податкові накладні, що виписані в різних податкових періодах, але отримані платником в поточному звітному періоді на дату отримання цих податкових накладних відображаються у розділі II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних за поточний звітний період (на дату отримання), але лише за наявності документального підтвердження такого запізнення, а також за умови, що не минуло 365 календарних днів з дня виписки податкової накладної (для платників податків, що застосовували касовий метод до набрання чинності Кодексом або застосовують касовий метод, такий термін становить 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку).	п. 198.6, третій, четвертий абзаци
		Для своєчасного отримання права на податковий кредит у випадку несвоечасного надання постачальником податкової накладної покупець має право подати заяву із скаргою на такого постачальника	п. 201.10, десятий абзац

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, що здійснюється не пізніше 20 календарних днів з дати її виписки.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної

та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. Датою та часом надання податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронному вигляді до Державної податкової адміністрації України є дата та час, зафіксовані у квитанції.

Якщо надіслані податкові накладні та/або розрахунки коригування сформовано з порушенням законодавства, протягом операційного дня продавцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному вигляді із зазначенням причин.

Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Покупець має право звіряти дані отриманої податкової накладної на відповідність із даними Єдиного реєстру податкових накладних. Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Виявлення розбіжностей даних податкової накладної та Єдиного реєстру податкових накладних є підставою для проведення органами державної податкової служби документальної позапланової виїзної перевірки продавця та у відповідних випадках покупця товарів/послуг.

У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та порядку реєстрації в Єдиному реєстрі покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших

розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг або копії первинних документів, що підтверджують факт отримання товарів/послуг. Надходження такої заяви із скаргою є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.

Основним реєстром податкового обліку ПДВ є реєстр отриманих та виданих податкових накладних, форма та порядок ведення якого затверджено приказом ГНАУ от 24.12.2010 г. № 1002. Реєстр ведеться в електронному вигляді та за власним бажанням платника у паперовому вигляді й щомісячно його копія подається до органу державної податкової служби (рис. 2.3).

При цьому терміном, передбаченим для подання копії Реєстру виданих та отриманих податкових накладних є календарний місяць.

Орган державної податкової служби розробляє та розміщує на своєму офіційному веб-сайті програму ведення обліку записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді та забезпечує її безкоштовне розповсюдження (через Інтернет, шляхом запису на магнітні носії інформації).

У Реєстрі окремо обліковуються операції:

- з постачання товарів/послуг, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 % чи 0 %, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування;

- з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 % чи 0 %, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності.

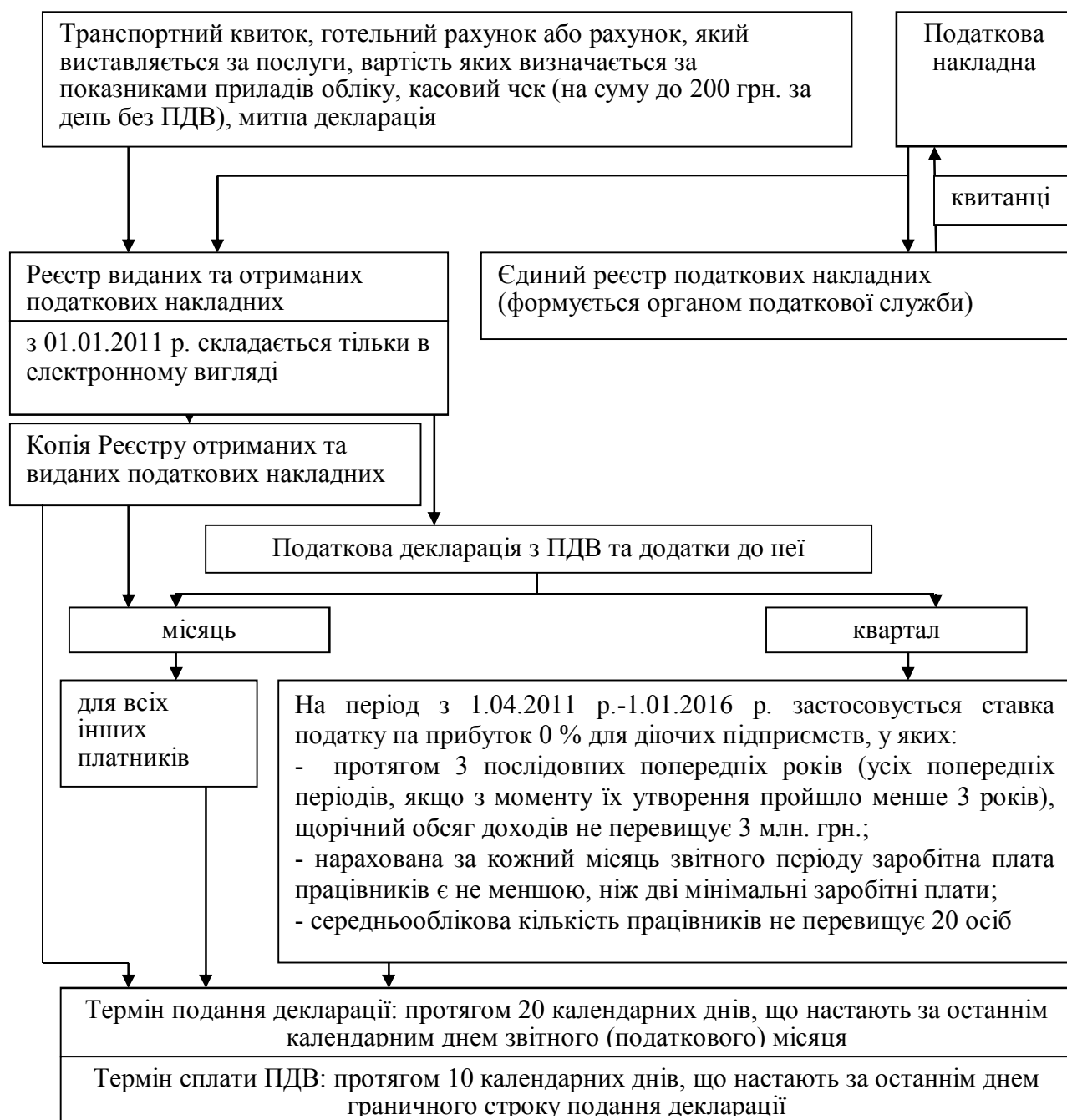


Рисунок 2.3 – . Особливості податкового обліку ПДВ

У розділі I Реєстру відображаються видані податкові накладні, розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, вантажні митні декларації. Облік виданих податкових накладних проводиться у день виникнення податкових зобов'язань.

У розділі II Реєстру відображаються отримані податкові накладні, розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової

накладної, ВМД, а також інші документи, на підставі яких здійснюється облік операцій з придбання товарів/послуг.

Придбання або виготовлення товарів/послуг та придбання (будівництво, спорудження) основних засобів на митній території України відображається на підставі податкових накладних, розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, а також інших подібних документів.

Операції з отримання послуг від нерезидента на митній території України відображаються на підставі податкової накладної, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації попереднього періоду.

Облік придбаних товарів/послуг на митній території України в осіб, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі документів, що засвідчують постачання таких товарів/послуг.

Кінцеві суми податкових зобов'язань та податкового кредиту за звітний податковий період визначаються шляхом підсумку щоденно зареєстрованих операцій в цілому за місяць або квартал.

Органи державної податкової служби за даними реєстрів виданих та отриманих податкових накладних, наданих в електронному вигляді, повідомляють платника податку про наявність у такому реєстрі розбіжностей з даними контрагентів. При цьому платник податку протягом 10 днів після отримання такого повідомлення має право уточнити податкові зобов'язання без застосування штрафних санкцій.

2.7. Податкова декларація з ПДВ: методика заповнення та строки подання

Податкова звітність по ПДВ складається з:

- податковій декларації по ПДВ;
- копій записів в реєстрах виданих і отриманих податкових накладних в електронному вигляді;

– уточнювальних розрахунків (при необхідності);

розрахунку податкових зобов'язань, нарахованих одержувачем послуг, не зареєстрованим в якості платника податку на додану вартість, які поставляються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими в якості платників податків, на митній території України (при необхідності).

У складі декларації передбачено представлення додатків до неї:

Таблиця 2.9 – Додатки до Декларації

Додаток	Назва додатка
Д1	Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації по податку на додану вартість (Додаток 1 до декларації)
Д2	Довідка про суму залишку негативного значення попередніх податкових періодів, яка залишається непогашеною після бюджетного відшкодування, отриманого в звітному податковому періоді і підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (Додаток 2 до декларації)
Д3	Розрахунок суми бюджетного відшкодування (Додаток 3 до декларації)
Д4	Заява про повернення суми бюджетного відшкодування (Додаток 4 до декларації)
Д5	Розшифровки податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів (Додаток 5 до декларації)
Д6	Довідка (Додаток 6 до декларації)
Д7	Розрахунок (перерахунок) долі використання сплаченого (нарахованого) податку по придбаних (ввезеним) товарах/послугам, необоротним активам між оподатковуваними і неоподатковуваними операціями (Додаток 7 до декларації)
Д8	Заява про відмову постачальника надати податкову накладну (Додаток 8 до декларації)
ДС9	Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості усіх товарів/послуг (Додаток 9 до декларації)

У декларацію вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожен звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

Усі показники проставляються в гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

У колонці А в усіх необхідних випадках проставляються об'єми постачання (придбання) без урахування податку на додану вартість, сума податку вказується в колонці Б.

Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку вказує в декларації. Приведені дані повинні відповідати даним бухгалтерського і податкового обліку платника.

Декларація складається зі вступної частини, службових полів, чотирьох розділів і обов'язкових застосувань.

Платником заповнюється вступна частина, службові поля, перші три розділи і додатки.

Вимоги до заповнення окремих рядків Декларації встановлені Порядком заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженим наказом Міндоходів від 13.11.2013 р. № 678.

Розділ IV заповнюється працівниками органів державної податкової служби тільки на оригіналі декларації, який залишається в органах державної податкової служби.

2.8. Податковий облік ПДВ в системі рахунків бухгалтерського обліку

Питання обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість досить актуальні для суб'єктів господарювання, враховуючи що більшість з них є платниками цього податку. Насамперед це пов'язано з тим, що методика побудови бухгалтерського обліку за розрахунками з податку на додану вартість прямо залежить від порядку оподаткування окремих господарських операцій згідно із розділом V Податкового кодексу України.

Нормативно-правовим актом, що визначає ведення бухгалтерського обліку ПДВ, відповідно до вимог податкового законодавства є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом

Мінфіну України від 01.07.97 р. № 141 (у редакції наказу Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. № 818).

Для ведення аналітичного обліку операцій щодо нарахування на сплати ПДВ у межах здійснення господарської діяльності Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено введення додаткових субрахунків при визначенні яких необхідно керуватися наступним принципом: 6 – номер субрахунку другого порядку, передбачений Інструкцією № 291; 1...5 – номер субрахунку третього порядку, присвоєний залежно від черговості згадки в тексті Інструкції. Наприклад, номер рахунку щодо аналітичного обліку сум ПДВ для більшості підприємств – 641.6.1 "Розрахунки щодо ПДВ".

За кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість» відображається виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, а за дебетом – сума податкового кредиту з ПДВ та суми ПДВ, перераховані до бюджету.

Крім того, Інструкцією № 291 для обліку ПДВ передбачено ще два субрахунки, а саме:

- 643 «Податкові зобов'язання», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (передоплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

- 644 «Податковий кредит», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Приклад 1. Припустимо, що вартість товарів (робіт, послуг) становить 1000 грн., крім того ПДВ – 200 грн. Всі учасники операції є платниками ПДВ (табл. 2.9, 2.10).

Таблиця 2.10 - Відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань з ПДВ при продажу товарів (робіт, послуг)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перша подія – відвантаження товарів (робіт, послуг) покупцю				
1	Відвантажено товари (виконано роботи, послуги) покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702, 703, 712	1200
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією ¹	702, 703, 712	641/ПДВ ¹	200
3	Отримано кошти від покупця	311	361	1200
¹ При застосуванні продавцем касового методу податкового обліку суми податкового зобов'язання з ПДВ у момент відвантаження запасів відображаються за кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з дебетом рахунків обліку доходів (701, 702, 712). На дату одержання коштів від покупця здійснюється запис: Дт 643 – Кт 641/ПДВ (п. 5.1 Інструкції № 141)				
Перша подія – отримання коштів від покупця (замовника)				
1	Одержано передоплату за товари (роботи, послуги)	311	681	1200
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	643	641/ПДВ	200
3	Відвантажено товари (виконано роботи, послуги) покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702, 703, 712	1200
4	Списано раніше відображену суму податкового зобов'язання з ПДВ за операцією	702, 703, 712	643	200
5	Здійснено залік заборгованості за розрахунками	681	361	1200
Коригування податкових зобов'язань з ПДВ при поверненні товарів від покупця (замовника)				
1	Зменшено дохід від реалізації на суму продажної вартості	704	361	600
2	Відображено коригування податкового зобов'язання з ПДВ за операцією (методом «сторно»)	704	641/ПДВ	(100)
3	Погашено заборгованість перед покупцем	361	311	600

Таблиця 2.11 – Відображення в бухгалтерському обліку податкового кредиту з ПДВ при придбанні товарів (робіт, послуг)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перша подія – отримання товарів (робіт, послуг) від постачальника				
1	Отримано товари (роботи, послуги) від постачальників ¹	28 (20, 22, 92)	631	1000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ за операцією (за наявності податкової накладної)	641/ПДВ	631	200
	При неотриманні від продавця (постачальника) податкової накладної ¹			
	Відображено розрахунки з податкового кредиту на підставі товарних документів	644	631	200

Продовження таблиці 2.11

	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при отриманні податкової накладної	641/ПДВ	644	200
3	Здійснено оплату за товари (роботи, послуги)	631	311	1200
¹ При застосуванні касового методу податкового обліку здійснюється аналогічний запис, але запис: Дт 641/ПДВ – Кт 644 здійснюється покупцем виключно на дату оплати (п. 5.3 Інструкції № 141)				
Перша подія – перерахування коштів				
1	Здійснено авансовий платіж за товари (роботи, послуги)	371	311	1200
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ за операцією (за наявності податкової накладної)	641/ПДВ	644	200
3	Отримано товари (роботи, послуги) від постачальників	28 (20, 22, 92)	631	1000
4	Визнано зобов'язання перед постачальником на суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	644	631	200
5	Здійснено залік заборгованості	631	371	1200
Коригування податкового кредиту з ПДВ при поверненні товарів постачальнику*				
1	Повернено товар продавцю	28	631	500
2	Відображено коригування податкового кредиту з ПДВ	641/ПДВ	631	100
3	Отримано кошти від постачальника	311	361	600

Питання для самоконтролю

1. Платники податку на додану вартість.
2. Об'єкт, база оподаткування та ставки податку.
3. Операції, що не є об'єктом оподаткування.
4. Звільнення операцій щодо оподаткування ПДВ.
5. Поняття податкового зобов'язання та порядок його визначення.
6. Поняття податкового кредиту та право платника на податковий кредит.
7. Порядок обчислення й сплати податку. Податкові періоди.
8. Поняття бюджетного відшкодування, методи відшкодування з бюджету. За яких умов платник ПДВ має право на бюджетне відшкодування?
9. Податкова накладна. Податкова декларація з ПДВ.
10. За яких умов платник податків повинен бути зареєстрованим платником ПДВ.
11. Основні особливості оподаткування операцій щодо імпорту товарів на митну територію України. Податковий вексель.

12. Особливості оподаткування операцій щодо експорту товарів (супутніх послуг) за межі митної території України.

13. Яку відповідальність несуть платники ПДВ у зв'язку з наданням не достовірних даних щодо ПДВ, а також не своєчасним обчисленням та внесенням податку до бюджету.

14. Умови отримання податкового векселя та його категорії.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2.

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З ІНШИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Тема 3. Податковий облік та звітність з податку на прибуток підприємств

3.1. Основні елементи обліку податку на прибуток

Платниками податку з числа резидентів є:

- суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами ;
- управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту ;
- підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту ;
- неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього розділу;
- відокремлені підрозділи платників податку, за винятком представництв.

Платниками податку з числа нерезидентів є:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України , за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Основна мета розрахунку оподаткованого прибутку в податковому обліку - правильний розрахунок суми податку на прибуток, а для цього ніякі проміжні результати не потрібні, та послідовність розрахунку не має особливого значення (за виключенням, наприклад, окремого обліку операцій з цінними паперами).

В податковому обліку розрахунок фінансового результату для обчислення розміру податку на прибуток (об'єкту оподаткування) теж має свою методику, яка в загальному вигляді представлена у статті 134 ПКУ. Цей опис можна представити у вигляді наступної формули:

Оподаткований прибуток = Податкові доходи - Собівартість реалізованих товарів / послуг - Інші податкові витрати

Загальний підхід до формування об'єкту оподаткування передбачає наступні етапи:

1. Визначення загальної суми доходу, який включає дохід від операційної діяльності (п.135.4 ст. 135 ПКУ) та інші доходи (п. 135.5 ст. 135 ПКУ);

2. Визначення складу витрат операційної діяльності, які включають собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) (п. 138.8 ст. 138 ПКУ) та інші прямі витрати (п. 138.9 ст. 138 ПКУ);

3. Визначення складу інших витрат, до яких включаються:

- загальновиробничі витрати (п.п. 138.8.5 ст.138 ПКУ);
- адміністративні витрати (п.п. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 ПКУ);
- витрати на збут (п.п. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 ПКУ);
- інші операційні витрати (п.п. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ);
- фінансові витрати (п.п. 138.10.5 п. 138.10 ст. 138 ПКУ);
- інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані безпосередньо з виробництвом і/або реалізацією товарів (робіт, послуг) (п.п. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 ПКУ)

4. Визначення складу витрат, не врахованих в минулих податкових періодах у зв'язку з відсутністю підтверджуючих документів і/або допущеними помилками (п.п. 138.11 ст. 138 ПКУ);

5. Визначення доходів та витрат від операцій з основними засобами (ст. 145 - 146 ПКУ);

6. Віднесення збитків минулих років до складу податкових витрат звітного періоду (ст. 150 ПКУ);

7. Визначення витрат від операцій з іноземною валютою (п.153.1 ст. 153 ПКУ);

8. Визначення доходів та витрат по орендних операціях (оперативний і фінансовий лізинг) (п. 153.7 ст. 153 ПКУ);

9. Визначення доходів та витрат від операцій з цінними паперами (п. 153.8 ст. 153 ПКУ);

10. Визначення доходів та витрат від бартерних операцій (п. 153.10 ст. 153 ПКУ).

Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, визначається наступним чином:

$$\text{Податок на прибуток} = \text{Оподаткований прибуток} \times \text{ставка податку на прибуток}$$

Таблиця 3.1 – Ставки податку на прибуток підприємств, що діє у 2014 р.

Період дії	Ставка	Стаття ПКУ
Основна ставка		
с 01.01.2014	18%	
Ставка податку для прибутку від страхової діяльності юридичних осіб-резидентів		
з 01.04.2011	0%, 3%	Пункт 151.2 статей 151 Розділу III
Ставка податку для доходів нерезидентів і прирівняних до них осіб з джерелом їх походження з України у випадках, встановлених ст. 160 ПКУ		
з 01.04.2011	0%, 4%, 6%, 12%, 15% і 20%	Пункт 151.3 статей 151 Розділу III
Операції з цінними паперами і дериватами		
з 01.01.2013	10%	Пункт 151.4 статей 151 Розділу III

3.2. Загальні правила податкового обліку доходів

Відповідно до пп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 ПКУ *доходи* – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Доходи, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, що підтверджують отримання таких доходів і складаються з таких груп:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи.

До складу *доходу від операційної діяльності* включаються:

- доходи, отримані від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- доходи банківських установ.

Дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) визнається в розмірі договірної(контрактної) вартості, але не менше, ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань (пп. 135.4.1 п. 135.4ст. 135 ПКУ) .

Оцінка розміру доходу від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) здійснюється наступним чином:

- звичайним покупцям (юридичним особам) – за договірною вартістю;
- пов'язаним особам, а також юридичним особам, що не сплачують податок на прибуток, фізичним особам, нерезидентам - відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на такі

товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги) (пп.153.2.1 п. 153.2 ст. 153 ПКУ).

Згідно з п. 137.1 ст. 137 ПКУ *дохід від реалізації товарів* визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг та виконання робіт – за датою складання акта або іншого документа, оформленого з вимогами чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Це означає, що платник податку має визначати доходи за методом нарахувань, а момент оплати за відвантажені товари (надані послуги, виконані роботи) вже не впливатиме на податкові зобов'язання. А сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг, не враховується для визначення об'єкта оподаткування.

Склад інших доходів визначений пунктом 135.5 ПКУ, а дата їх відображення в обліку, згідно зі статтею 137 та іншими статтями ПКУ, наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Види доходів в податковому і бухгалтерському обліку, дати їх визнання, документальне забезпечення

Вид операції/об'єкту обліку	Податковий облік		Бухгалтерський облік		Корес- понденція рахунків
	норма НКУ	дата визнання	норма ПБО	дата визнання	
Оренда оперативна					
орендні платежі	п.137.11 ст. 137	дата нарахування таких доходів, встановлена відповідно до умов укладених договорів	п.17 ПБО-14	доход від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі впродовж терміну оренди або з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкту операційної оренди	Дт 377, 69 Кт713
доход орендодавця від компенсації орендарем комунальних платежів	—	дата, обумовлена в договорі з постачальниками комунальних послуг, на підставі рахунків від таких постачальників	—	дата, обумовлена в договорі з постачальниками комунальних послуг, на підставі рахунків від таких постачальників	Дт377 Кт719
Оренда фінансова					
лізингові платежі (без урахування платежу як частини компенсації вартості об'єкту лізингу)					
передача об'єкту лізингу	п.146.13 ст. 146, п.153.7 ст. 153	дата передачі об'єкту лізингоотримувачу	п.10, 13 ПБО-14		Дт361 Кт702
повернення (зворотний продаж) орендарем об'єкту лізингу без викупу	п.153.7 ст. 153	дата повернення об'єкту лізингу	—		Дт377 Кт712
Бартерні операції					
обмін подібними активами	п.153.10 ст. 153	дата визнання не встановлена	п.9 ПБО-15	при обміні подібними активами доход не визнається	—
обмін неподібними активами	п.153.10 ст. 153	дата визнання не встановлена	п.23 ПБО-15	доход признається по даті передачі активів, але за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що отриманих або підлягають отриманню	Дт361 Кт701; Дт377 Кт712, 749

Продовження таблиці 3.2

Безповоротна фінансова допомога					
отримання	пп. 135.5.4 ст.135 п.137.10 ст. 137	дата вступу грошових коштів на банківський рахунок або в касу	—	дата вступу грошових коштів на банківський рахунок або в касу	Дт 30, 31 Кт718
умовні відсотки, нараховані на неповернену поворотну фінансову допомогу	пп.14.1.257 ст. 14	останнє число звітного періоду		не нараховуються	
Безкоштовно отримані активи					
товари	пп. 135.5.4 ст. 135, п.137.10 ст. 137	дата фактичного отримання	ПБО-15	дата отримання	Дт 20, 28 і так далі Кт718
роботи (послуги)	пп.135.5.4 ст. 135, п.137.10 ст. 137	дата фактичного отримання	ПБО-15	дата отримання	Дт 23, 91 і так далі Кт719
основні засоби	пп.135.5.4 ст.135 п.137.10 ст. 137	дата фактичного отримання	Інст-рукція №291	доход не признається, відбувається збільшення власного капіталу	Дт 10 Кт 424
Валютні операції					
доходи від продажу товарів (робіт, послуг)	п.137.1 ст. 137, п.153.1 ст. 153	дата здійснення операції, виходячи з класифікації заборгованості (монетарна, немонетарна)	п.5 ПБО-21	дата здійснення операції, виходячи з класифікації заборгованості (монетарна, немонетарна)	Дт362 Кт 702; Дт312 Кт632
валюта (продаж)	п.137.12 ст. 137, пп.153.1.4 ст. 153	дата переходу права власності на валюту	п.5 ПБО-21	дата здійснення операції	Дт377 Кт711

Продовження таблиці 3.2

курсові різниці (операційні і неопераційні)	пп.153.1.3 ст. 153	згідно з правилами ПБО	п.7-8 ПБО-21	на дату балансу або на дату погашення монетарної заборгованості	Дт362 Кт714; Дт685 Кт744
Поворотна фінансова допомога					
неповернення	пп.135.5.5 ст.135	останній день звітного періоду	не нараховується		
Держмито, повернене позивачеві					
отримання	пп.135.5.8 ст.135	дата фактичного отримання грошових коштів	—	дата набуття чинності рішення (визначення) суду	Дт311 Кт715
Дивіденди					
отримані	пп.135.5.1 ст.135 п.137.16 ст. 137	на дату визнання у бухобліку	п.20 ПБО-15	у періоді ухвалення рішення про їх виплату	Дт373 Кт731
Продаж (реалізація)					
товари	п. 137.1 ст. 137	дата переходу права власності	п.8 ПБО-15	у момент виникнення, незалежно від оплати, при дотриманні наступних умов : - передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); - припинено подальше управління і контроль; - достовірно визначена сума виручки; - відбувається збільшення економічних вигод; - достовірно визначені витрати від операції	Дт301 361 Кт 70, 71
основні засоби	пп.135.5.13 ст.135 п.146.13, п.146.14, п.146.18 ст. 146	дата вибуття активу	ПБО-7	дата вибуття	Дт рахунків розрахунків Кт 71

Продовження таблиці 3.2

послуг, робіт	п.137.1 ст. 137	дата складання акту або іншого документу, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг	п.10 ПБО-15	дата завершення міри операції на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції, за наявності наступних умов: - можливість достовірної оцінки доходу; - вірогідність вступу економічних вигод від надання послуг; - можливість достовірної оцінки міри завершеності надання послуг на дату балансу; - можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення	Дт301 361 Кт703
Отримання інших доходів	п.135.5 ст. 135, п.137.16 ст. 137	дата визнання згідно ПБО, якщо інше не передбачене ПКУ	ПБО-15	залежно від виду	Дт різних рахунків Кт719, 746, 75
Отримання роялті	пп.135.5.1 ст. 135, п.137.11 ст. 137	дата нарахування таких доходів, встановлена відповідно до умов укладених договорів	п.20 ПБО-15	по нарахуванню згідно з економічним змістом відповідного договору	Дт373 Кт731
Фінансові інвестиції (продаж, інше відчуження)	п.153.8, п.153.9 ст. 153	прибуток від операцій по торгівлі цінними паперами	ПБО-12; ПБО -13	залежно від виду цінних паперів	—
Штрафи, пені, неустойки					
акцизний податок, рентна плата, цільова надбавка до діючого тарифу на енергоносії	пп.135.5.9 ст.135 п.137.16 ст. 137	дата фактичного отримання грошових коштів	п.6.1 ПБО-15	дата визнання доходів від реалізації товарів	Дт361 Кт70

Закінчення таблиці 3.2

Нематеріальні активи					
продаж, інше відчуження	п.137.1 ст. 137, п.146.13 ст. 146	дата здійснення операції	ПБО-8	дата здійснення операції	Дт377 Кт746
Необоротні активи					
дооцінка в межах попередніх уцінок	п.152.10 ст. 152	дохід не признається	п.16 ПБО-7	дата балансу	Дт 10 Кт742
отримання ТМЦ від ліквідації об'єкту ОЗ	пп. 135.5.14 ст. 135	дата визнання активу	п.12 ПБО-9; п.5 ПБО-15	дата визнання активу	Дт 20 Кт719
дохід від відновлення корисності	п.152.10 ст. 152	дохід не признається	п.16, 18 ПБО-28	на дату річного балансу за відсутності ознак зменшення корисності активу	Дт 10 Кт 742
необоротні активи призначені для продажу		Продаж (реалізація)	ПБО-27		Дт377 Кт719
Посередницькі операції					
дохід комітента	п.137.5 ст. 137	дата продажу товарів, що належать комітенту, вказана в звіті комісiонера (агента)	ПБО-15	дата реалізації товарів посередником (як правило, вказується в звіті комісiонера)	Дт 361 Кт702
винагорода комісiонера	пп.135.4.1 ст. 135, п. 137.1 ст. 137	дата складання акту або іншого документу, що підтверджує надання посередницької послуги	п. 10 ПБО-15; п.4 ПБО-4; п.4 ПБО-3	дата складання акту або іншого документу, що підтверджує надання посередницької послуги	Дт361 Кт703
винагорода управителя	пп.153.13.7 ст. 153	дата нарахування	ПБО-15	дата нарахування згідно з угодою	Дт377 Кт719

У ст. 136 ПКУ встановлений перелік доходів, що не враховуються при визначенні об'єкту оподаткування платниками податку на прибуток (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 - Доходи, що не включаються в об'єкт оподаткування

Вид доходу	Норма ПКУ
Сума отриманих передплат і авансів	пп. 136.1.1
Суми ПДВ, отримані платником ПДВ у складі вартості проданих товарів (виконаних робіт, наданих послуг)	пп. 136.1.2
Засоби і майно, отримані у вигляді прямих інвестицій в емітовані корпоративні права (внески до статутного фонду)	пп. 136.1.3
Компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою майна платника податків у випадках, передбачених законом	пп. 136.1.4
Отримана в законодавчо встановленому порядку компенсація прямих витрат і збитків, за винятком випадків, коли такі збитки були раніше віднесені до складу витрат або відшкодовані за рахунок страхових резервів	пп. 136.1.5
Повернені (чи що підлягають поверненню) суми надмірно сплачених податків і зборів (у тому випадку, якщо такі суми раніше не були віднесені на витрати)	пп. 136.1.6
Суми коштів спільного інвестування	пп. 136.1.9
Суми отриманого емісійного доходу	пп. 136.1.10
Номінальна вартість узятих на облік, але неоплачених цінних паперів, що засвідчують стосунки позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) на користь (на ім'я) платника податків як забезпечення або підтвердження заборгованості	пп. 136.1.11
Отримані дивіденди	пп. 136.1.12
Засоби або майно, які повертаються власникові корпоративних прав у разі ліквідації емітента або зменшення статутного фонду; неповернені власникові корпоративних прав засобу або майно у зв'язку з недостатністю або відсутністю активів при ліквідації платника податків - юридичної особи	пп. 136.1.13
Засоби або майно, які повертаються учасникові договору про спільну діяльність без створення юридичної особи у разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище за вартість вкладу	пп. 136.1.14
Міжнародна технічна допомога, що надається відповідно до міжнародних договорів	пп. 136.1.15

Продовження таблиці 3.3

Вартість основних засобів, безоплатно отриманих в порядку, встановленому КМУ (за рішенням центральних і місцевих органів виконавчої влади : основні засоби, отримані спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплообеспечення, водопостачання, каналізаційних мереж; об'єкти соціальної сфери, отримані комунальними підприємствами), - в порядку, встановленому пп. 136.1.16 НКУ	пп. 136.1.16
Допомога громадським організаціям інвалідів, союзам громадських організацій інвалідів і організаціям, що відповідають вимогам п. 154.1 НКУ	пп. 136.1.17
Суми коштів або вартість майна, отримані засновником третейського суду як третейський збір або на покриття інших витрат, пов'язаних з вирішенням суперечки третейським судом відповідно до закону	пп. 136.1.18
Засоби або вартість майна, що поступають комісіонерові (повіреному, агентові і т. д.) у рамках договорів комісії, доручення, консигнації і інших аналогічних цивільно-правових договорів	пп. 136.1.19
Основна сума отриманих кредитів і позик	пп. 136.1.20
Вартість безоплатно отриманого майна в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами	пп. 136.1.23
Вартість об'єктів концесії, отриманих платником податків від концесіодавця і повернутих відповідно до договору концесії. В той же час, якщо об'єкт концесії отриманий відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду або концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що знаходяться в комунальній власності», доходи признаються в сумі нарахованої амортизації за правилами п. 137.19 НКУ	пп. 136.1.24

3.3. Податковий облік витрат господарської діяльності

В податковому законодавстві згідно з підп. 14.1.27 п 14.1. ст. 14 ПКУ під «*витратами*» розуміється сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

У свою чергу п. 3 НП(с)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Тобто на перший погляд ПКУ майже дублює НП(с)БО щодо визначення змісту терміну «витрати», однак:

- у ПКУ це визначення з одного боку більш розширене за рахунок відображення виміру витрат;

- з іншого – встановлене господарське їх спрямування, що значно звужує перелік витрат, які на практиці можуть бути враховані у зменшення оподаткованого прибутку підприємств.

Таблиця 3.4 - Дата визнання витрат відповідно до ПКУ (станом на 01.01.2014 р.)

№ п/п	Вид витрат	Дата визнання у податковому обліку
1.	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ПКУ)	Дата визнання доходу від реалізації таких товарів, від виконання робіт, послуг
2.	Витрати на виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі (п. 138.2 ПКУ)	У податковому періоді понесення (нарахування)
3.	Сума повернення поворотної фінансової допомоги в періоді іншому, ніж була отримана від осіб – не платників податку на прибуток, або осіб, що мають пільги із цього податку (пп. 135.5.5 ПКУ)	У звітному податковому періоді повернення поворотної фінансової допомоги. За винятком фінансової допомоги від засновника / учасника (нерезидента), якщо її повернення буде не пізніше 365 календарних днів із дня її отримання
4	Нараховані платником податку суми податків та зборів (пп. 138.5.1)	Останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору
5	Витрати у вигляді орендних (лізингових) платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) (п.153.7 ПКУ)	Дата їх нарахування
6	Витрати платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу (пп. 138.5.2 ПКУ)	Дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бух обліку

Продовження таблиці 3.4

7	Витрати, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року (п. 146.12 ПКУ)	Відносяться до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені
8.	Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій (пп. 138.5.3 ПКУ)	Дата фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг)
9.	Суми процентів за борговими цінними паперами, емітованими платником податку (пп. 153.4.3 ПКУ)	Дата протягом якої була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів
10	Застраховані збитки, яких зазнав платник податку у зв'язку з веденням господарської діяльності (пп. 140.1.6 ПКУ)	Податковий період, в якому він зазнав збитки
11.	Інші витрати (П. 138.5 ПКУ)	Дата здійснення витрат

При визначенні процедури визнання витрат необхідно звернути увагу на обов'язковість документального підтвердження.

Розглянемо класифікацію витрат, що відображаються в податковому обліку згідно з ПКУ (рис. 3.1).

Найчастіше запаси отримуються за грошові кошти або на умовах бартеру, тобто за певну компенсацію. В цьому випадку їх собівартість в ході їх подальшого споживання або продажу визначається по нормах п. 138.6 ПКУ з урахуванням пп. 139.1.6 ПКУ.

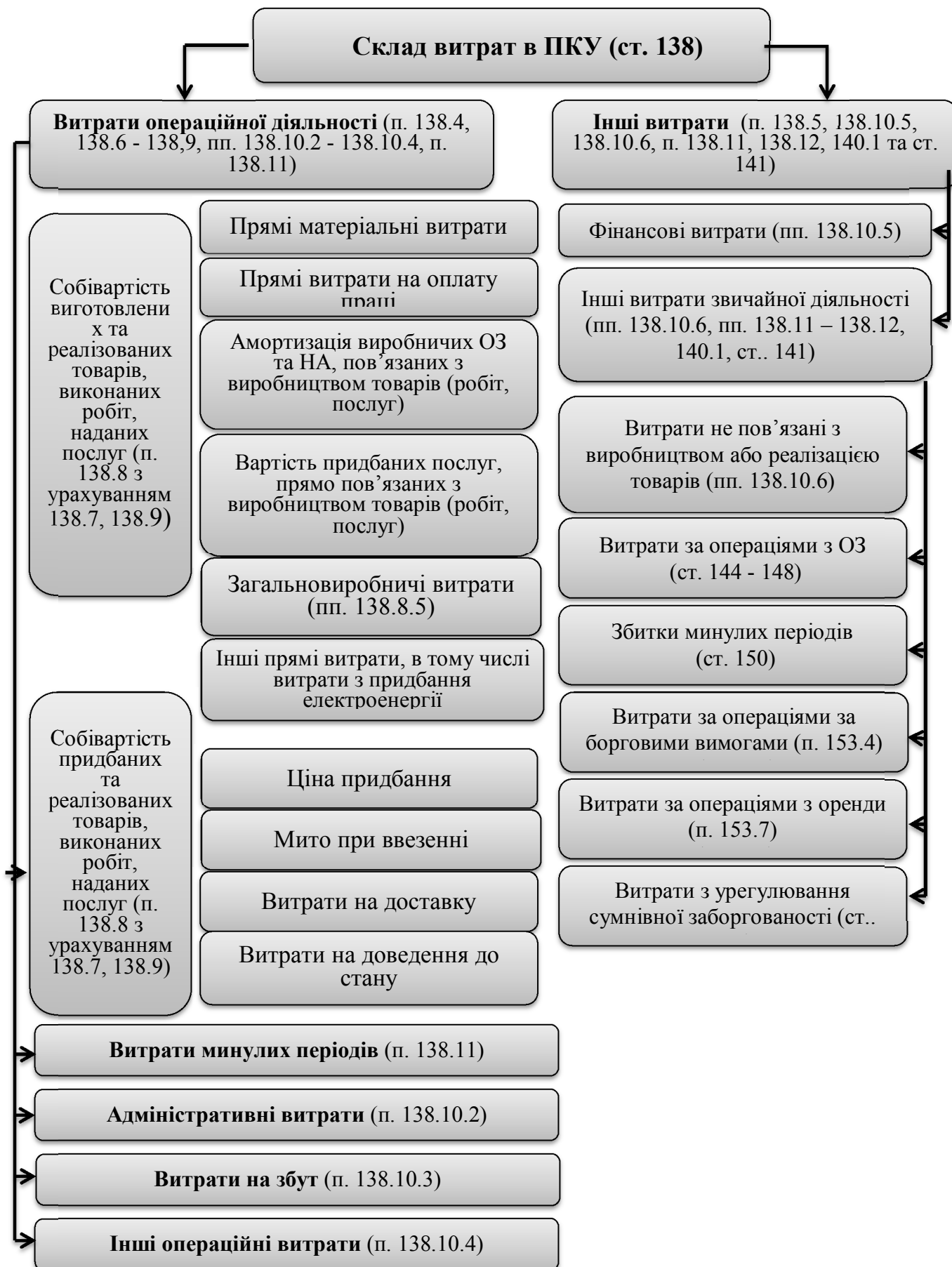


Рисунок 3.1 – Групування витрат згідно з нормами ПКУ

В бухгалтерському обліку цей показник формується аналогічно згідно п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Собівартість запасів, придбаних за плату

№ з/п	Стаття витрат за ПКУ	Норма НПУ	Норма П(С)БО
1.	Ціна придбання	п. 138.6	П(С)БО 9, пункт 9
2.	Окрім ПДВ, включеного в ціну товару	абз. 1 пп. 139.1.6	
3.	Ввізне мито	п. 138.6	
4.	Суми ПДВ, які не відшкодовуються підприємству	абз. 2 і 3 пп. 139.1.6	
5.	Витрати на доставку	п. 138.6	
6.	Витрати на доведення до стану, придатного для продажу	п. 138.6	

Як бачимо, собівартість придбаних запасів визначається однаково як в податковому, так і у бухгалтерському обліку. У зв'язку з цим зазвичай собівартість покупних запасів при їх списанні на витрати або при продажі у бухгалтерському обліку відповідає їх собівартості в податковому.

Але якщо витрати на доставку запасів на склад підприємства включаються витрати на відрядження, фінансування їх особистих потреб і інші подібні витрати працівників, виплати працівникам, то треба враховувати норми пп. 140.1.6, 140.1.7, 139.1.1 і 138.12.2 ПКУ. І якщо згідно з цими нормами деякі витрати не дозволяється враховувати в податковому обліку, то на відповідну суму виникає постійна податкова різниця (пп. 14.1.188 ПКУ).

Також існує *низка інших розбіжностей* при визнанні витрат в бухгалтерському і податковому обліку:

- в податковому обліку до витрат відносяться тільки ті, які пов'язані з господарською діяльністю підприємства, тобто тільки такі витрати, які спрямовані на отримання доходу. Наприклад, амортизація кавового апарату, що знаходиться в кімнаті відпочинку працівників, в бухгалтерському обліку визнається витратами, а в податковому - ні.

- ПКУ містить ряд додаткових обмежень по віднесенню до складу витрат певних їх видів:

1. Витрати що недозволені до віднесення у склад податкових витрат (табл. 3.6)

2. Витрати подвійного призначення (табл. 3.7).

Таблиця 3.6 - Витрати, які не враховуються у витрати в податковому обліку

№ з/п	Вид витрат	Норма ПКУ
1	Витрати, не підтверджені документально	пп. 139.1.9
2	Податки і збори, не передбачені НКУ (за винятком інших обов'язкових платежів, встановлених законодавчо)	абз. 3 пп. «в» пп. 138.10.4
3	Витрати на організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг і відпочинку, придбання і поширення подарунків	пп. 139.1.1
4	Платежі в сумі вартості товару на користь комітента, принципала і т. п. за договорами комісії, агентськими договорами і іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів	пп. 139.1.2
5	Витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів	пп. 139.1.4
6	Суми податку на прибуток	пп. 139.1.6
7	Суми ПДВ, крім випадків відображення сплаченого ПДВ: - платниками податків, не зареєстрованими платниками ПДВ; - платниками податку, зареєстрованими платниками ПДВ, які одночасно проводить оподатковувані і неоподатковувані ПДВ (або звільнені від оподаткування) операції.	пп. 139.1.6
8	Суми ПДФО	пп. 139.1.6
9	Авансовий внесок на дивіденди, визначений за правилами п. 153.3 НКУ	пп. 139.1.6
10	Витрати на зміст органів управління об'єднань, включаючи зміст материнських компаній, що є окремими юридичними особами	пп. 139.1.7
11	Дивіденди	пп. 139.1.8
12	Сума збору за здійснення окремих видів підприємницької діяльності	пп. 139.1.10
13	Суми штрафів, неустойки, пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду	пп. 139.1.11
14	Амортизація не виробничих необоротних активів	п. 144.3
15	Уцінка активів відповідно до правил бухгалтерського обліку	п. 152.10

Таблиця 3.7 - Види витрат подвійного призначення

Види витрат	Обмеження, встановлені НКУ	Норма ПКУ
Витрати платника податків на забезпечення найнятих робітників засобами індивідуального захисту, а також продуктами спеціального харчування	Тільки відповідно галузевих норм безкоштовної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття і інших засобів індивідуального захисту	пп. 140.1.1
Витрати на організацію, утримання і експлуатацію пунктів медичного огляду, безплатної медичної допомоги і профілактики працівників	Крім витрат, що підлягають амортизації	пп. 140.1.1
Витрати, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності	Крім витрат, що підлягають амортизації	пп. 140.1.2
Витрати платника податків на професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації працівників	Включаються у витрати, якщо витрати понесені для працівників робочих професій, а також у випадку якщо законодавством передбачена обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації	пп. 140.1.3
Витрати на навчання і/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних або зарубіжних учбових закладах	Включаються: 1) якщо наявність сертифікату про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності; 2) за умови укладення з підприємством письмового договору (контракту) про взяті зобов'язання відпрацювати після закінчення не менше трьох років	пп. 140.1.3
Витрати на організацію учбово-виробничої практики осіб, які вчаться у вищих і професійно-технічних учбових закладах	За профілем основної діяльності платника податків	пп. 140.1.3
Витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів	У розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/обнародованих платником податків.	пп. 140.1.4

Продовження таблиці 3.7

Витрати платника податків на проведення реклами	1) якщо придбані у резидента – в повному обсязі; 2) витрати на рекламу і маркетинг, придбані у нерезидента - не перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції(за вирахуванням ПДВ і акцизного податку) за рік, передуючий звітному; 3) не включаються - в повному об'ємі витрати, якщо виконавець є нерезидентом, що має офшорний статус	пп. 140.1.5, пп. 139.1.13
Витрати по страхуванню	До витрат відноситься страховий платіж в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, діючого на момент укладення такого страхового договору.	пп. 140.1.6
Витрати на відрядження фізичних осіб, що знаходяться у трудових відносинах	1) за наявності підтверджувальних документів, що засвідчують вартість витрат; 2) не дозволяється включати до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів	пп. 140.1.7
Добові витрати, не підтверджені документально, на фінансування власних потреб фізичної особи	1) для відряджень в Україні - не більше 0,2 розміру мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня податкового року, з розрахунку за кожен к.д. такого відрядження (в 2014 р. - 243,60 грн.); 2) для відряджень за кордон - не більше 0,75 розміру мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня податкового року, з розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (в 2014 р. - 913,50 грн.)	пп. 140.1.7

3.4. Особливості податкового обліку необоротних активів

Основні засоби (ОЗ) — матеріальні активи, в т. ч. запаси корисних копалин наданих в користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривен, невиробничих ОЗ і нематеріальних активів), які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривен і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію складає більше за один рік (пп.14.1.138 ПКУ).

З цими критеріями зіставляється первинна вартість ОЗ, за якою ці об'єкти приймаються до податкового обліку і яка сформована відповідно до пунктів 146.5 і 146.6 ПКУ.

Згідно з визначенням основних засобів до них в податковому обліку відноситься вартість запасів корисних копалини наданих в користування ділянок надр, але не включається вартість:

- 1) землі;
- 2) *незавершених капітальних інвестицій* - господарських операції, які передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших ОЗ і НА, які підлягають амортизації згідно з нормами ПКУ (абз. «а» пп.14.1.81 ПКУ);
- 3) автомобільних доріг загального користування;
- 4) бібліотечних і архівних фондів;
- 5) матеріальних активів дешевше 2500 грн.;
- 6) *нематеріальних активів (НА)* тобто право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промисловій власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальній власності), право користування майном і майновими правами платника податку у встановленому законодавством порядку, в т. ч. придбані в

встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами (пп. 14.1.120 ПКУ).;

7) *невиробничих основних засобів (ОЗ)* - це необоротні матеріальні активи, що не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Первинна вартість ОЗ – це повна сума витрат на придбання або створення об'єктів ОЗ і НА, яка включає (п. 146.5 ПКУ і п. 7 П(С)БО 7):

- суми, що сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без посередніх податків);
- реєстраційні збори, державне мито і аналогічні платежі, здійснювані у зв'язку з набуття (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- суми ввізного мита;
- суми податків, що сплачуються у зв'язку з придбанням (створенням) ОЗ, якщо вони не відшкодовуються платникові податків;
- витрати на страхування ризиків доставки ОЗ;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налаштування ОЗ;
- фінансові витрати, віднесення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено П(С)БО;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Узагальнена методика формування первинної вартості ОЗ наведена у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 - Формування первинної вартості ОЗ

№ з/п	Спосіб отримання ОЗ	Балансова вартість
1	Придбання за грошові кошти	Вартість придбання + додаткові витрати - ПДВ
2	Придбання у пов'язаних осіб	Вартість придбання, але не нижче звичайної ціни + додаткові витрати - ПДВ
3	Виготовлені самостійно	Витрати на виготовлення + витрати на введення в експлуатацію + витрати сторонніх організацій (без ПДВ)

Продовження таблиці 3.8

4	Отримані безкоштовно	Вартість отриманого основного засобу (але не нижче звичайної вартості) включається у валовий доход. На вартість додаткових фактичних витрат збільшується балансова вартість групи.
5	Отримані у вигляді внеску до статутного фонду	Погоджена засновниками справедлива вартість + (додаткові витрати - ПДВ)
6	Отримані в обмін на подібний об'єкт	Вартість отриманого об'єкту основних фондів + додаткові витрати - ПДВ

Амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших безповоротних і нематеріальних активів, яка амортизується, упродовж терміну їх корисного використання (пп. 14.1.3 ПКУ)

Визначення вартості, що амортизується, міститься в пп. 14.1.19 ПКУ.

Балансова вартість основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів - сума залишкової вартості таких засобів і активів, яка визначається як різниця між первинною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

Амортизація ОЗ здійснюється до досягнення залишковою вартістю об'єкту його ліквідаційної вартості.

Визначення ліквідаційної вартості в ПКУ відсутнє, тому треба керуватися нормами П(С)БО 7, згідно з якими це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство чекає отримати від реалізації або ліквідації необоротного активу після закінчення терміну його корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем або ліквідацією.

Якщо неможливо визначити ліквідаційну вартість об'єкту ОЗ, можна умовно прийняти її рівною нулю. Ліквідаційна вартість об'єкту ОЗ встановлюється в наказі по підприємству при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс).

В результаті розподілу вартість необоротних активів, що амортизується, поступово включається в собівартість товарів, робіт, послуг або до складу інших витрат звітного періоду. Правилам нарахування амортизації

присвячені статті 144, 145 і 146 ПКУ, в яких визначені три головні аспекти:

- 1) об'єкти амортизації і класифікація основних засобів (табл. 3.9);
- 2) правила визначення вартості об'єктів амортизації, що амортизується;
- 3) методи нарахування амортизації (табл. 3.10).

Таблиця 3.9 - Об'єкти, що підлягають та не підлягають амортизації

Амортизації підлягають (п. 144.1 ПКУ)	Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період такі витрати платника податку (п. 144.2 ПКУ)	Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування (п. 144.3 ПКУ)
Витрати на придбання ОЗ, НА та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності.	Витрати на утримання ОЗ, що знаходяться на консервації.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів.
Витрати на самостійне виготовлення ОЗ вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в т.ч. витрати на оплату зарплати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких ОЗ.	Витрати на ліквідацію ОЗ.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування.
Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного року.	Витрати на придбання (виготовлення) сценічно- постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн. театрально-видовищними підприємствами - платниками податку.	Витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів.
Витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі.	Витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.	Вартість гудвілу.

Продовження таблиці 3.9

Капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (ОЗ, НА) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 ПКУ.		Витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ ³ .
Сума переоцінки вартості ОЗ, проведеної відповідно до п. 146.21 ПКУ ⁴ .		
Вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.		

³ Невиробничі ОЗ - необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку).

⁴ Платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100,$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів ОЗ, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року

Таблиця 3.10 - Класифікація необоротних активів та застосування відповідних методів амортизації

Номер групи (п. 145.1 ПКУ)	Назва групи (п. 145.1 ПКУ та п. 5 П(С)БО 7)	Мінімально допустимі строки корисного використання в податково-му обліку, років	Дозволені методи амортизації	
			Податковий облік (пп. 145.1.5 ПКУ)	Бухгалтерський облік (п. 26 П(С)БО 7)
група 1	Земельні ділянки	—	не нараховується	
група 2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
група 3	Будівлі	20	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
	Споруди	15		
	Передавальні пристрої	10		
група 4	Машини та обладнання, з них:	5	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	
	— електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, — пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації,	2		

Продовження таблиці 3.10

	– пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), – інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації		
група 5	Транспортні засоби	5	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
група 6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
група 7	Тварини	6	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
група 8	Багаторічні насадження	10	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
група 9	Інші основні засоби	12	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий

Продовження таблиці 3.10

група 10	Бібліотечні фонди	—	«50 / 50»;	прямолінійний;
група 11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	—	«100-відсоткове списання»	виробничий; «50 / 50»; «100-відсоткове списання»
група 12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	прямолінійний;	виробничий
група 13	Природні ресурси	—	не нараховується	
група 14	Інвентарна тара	6	прямолінійний;	виробничий
група 15	Предмети прокату	5	прямолінійний;	виробничий
група 16	Довгострокові біологічні активи	7	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
Інші необоротні матеріальні активи		—	—	прямолінійний; виробничий

Таблиця 3.11 - Методи амортизації основних засобів

Метод	Суть методу	Розрахунок амортизації
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на термін корисного використання об'єкту основних засобів	$A = B_a : T$, де A - річна сума амортизації; B_a - амортизована вартість об'єкту ОС; T - термін корисного використання об'єкту ОС (років)
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як твір залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації.	$A = B_z \times (1 - (B_l : B_p)^{1/T})$, где B_z - залишкова або первинна вартість об'єкту ОС на дату початку нарахування амортизації; B_l - ліквідаційна вартість об'єкту ОС; B_p - первинна вартість об'єкту ОС; T - термін корисного використання об'єкту ОС (років)

	Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею і результатом кореня міри кількості років корисного використання об'єкту з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкту на його первинну вартість	
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як твір залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до терміну корисного використання об'єкту і подвоюється. Застосовується тільки до 4 і 5 груп основних засобів	$A = V_z \times T \times 2$, де А - річна сума амортизації; V_z - залишкова або первинна вартість об'єкту ОС на дату початку нарахування амортизації; Т-річна норма амортизації, яка обчислюється відповідно до терміну корисного використання об'єкту
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як твір вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, які залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкту основних засобів, на суму числа років його корисного використання	$A = (V_p - V_l) \times (P_k : K_p)$, где V_p - первинна вартість об'єкту ОС; V_l - ліквідаційна вартість об'єкту ОС; P_k - кількість років, які залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкту ОС; K_p - сума числа років корисного використання об'єкту ОС. Наприклад, для терміну корисного використання об'єкту в 4 роки сума чисел років складатиме - $1 + 2 + 3 + 4 = 10$, а кумулятивний коефіцієнт в перший рік експлуатації складатиме $4/10$

Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як твір фактичного місячного об'єму продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний об'єм продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає зробити (виконати) з використанням об'єкту основних засобів	$A = Om \times (Bn - Bn) : OC,$ де Om - фактичний місячний об'єм продукції (робіт, послуг); Bn - первинна вартість об'єкту ОС; Bn - ліквідаційна вартість об'єкту ОС; OC - очікуваний обсяг виробництва з використанням амортизованого устаткування
------------	---	---

Пункт 146.1 ПКУ регламентує облік вартості ремонту, поліпшення об'єкту ОЗ в розрізі окремих об'єктів амортизації. В той же час норма п. 146.12 ПКУ дозволяє відносити до витрат в податковому обліку суми витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів ОЗ, у тому числі орендованих, отриманих в концесію, *в розмірі не більше 10% сукупної балансової вартості усіх груп ОЗ на початок звітнього року*. Причому витрати мають бути зафіксовані в податковому обліку саме в тому звітньому періоді, в якому такі ремонт і поліпшення були здійснені (підписані акти виконаних робіт, наданих послуг).

Вартість ремонту, що перевищує 10-процентну межу, відноситься на збільшення первинної вартості об'єкту ОЗ, який ремонтується або поліпшується.

Отже, на збільшення облікової вартості об'єкту ОЗ відноситься не вся сума ремонту, поліпшення, а лише та, яка фактично перевищує 10-процентний ліміт (п. 146.11 ПКУ).

Норми п. 146.11 ПКУ регламентують віднесення перевищення 10% ліміту на конкретний об'єкт, який ремонтується або покращується.

Слід звернути увагу: норма п. 146.11 ПКУ передбачає розраховувати ремонтний ліміт (10%) виходячи із сукупної балансової вартості усіх груп основних засобів, що підлягають амортизації. А відповідно до норм пп.

145.1.7 ПКУ на ОЗ груп 1 і 13 амортизація не нараховується, тому з сукупної балансової вартості основних засобів треба для розрахунку ремонтного ліміту слід віднімати вартість земельних ділянок і природних ресурсів.

Продаж основних засобів. Відповідно до пп. 14.1.202 п. 14.1 ст. 14 ПКУ під *продажем* розуміють будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Згідно з абзацом першим п. 146.13 ст. 146 цього Кодексу сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження – до витрат платника податку.

Зазначений пункт ПКУ встановлює порядок визначення фінансового результату у випадку продажу або іншого відчуження основних засобів та нематеріальних активів.

Крім того, до продажу товарів відповідно до наведених визначень відносять операції з безоплатного надання товарів, а згідно з пп. 146.17.1 п. 146.17 ст. 146 Податкового кодексу прирівнюються також:

- операції із внесення таких основних засобів та нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи;
- передача основних засобів у фінансовий лізинг (оренду).

Абзацом другим п. 146.13 ст. 146 ПКУ виділено продаж невиробничих основних засобів, а саме визначено, що сума перевищення доходів від

продажу або іншого відчуження над первісною вартістю придбання невикробничих основних засобів та витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Абзацом третім цього пункту виокремлено особливості обліку фінансових результатів, отриманих у результаті продажу безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів. Так, згідно з цим абзацом сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих основних засобів або нематеріальних активів над вартістю таких основних засобів або нематеріальних активів, що була включена до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів платника податку, а сума перевищення вартості, що була включена до складу доходів у зв'язку з безоплатним отриманням, над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Водночас згідно з п. 146.14 ст. 14 ПКУ дохід від продажу або іншого відчуження вищезазначених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів для цілей застосування цієї статті визначається відповідно до договору про продаж або інше відчуження об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, але не нижче звичайних цін таких об'єктів (активів).

Доходи та витрати від продажу об'єктів невикробничих основних засобів у податковому обліку визначають з урахуванням того, що дохід порівнюють не з балансовою (залишковою) вартістю, а з їх первісною вартістю.

Тобто характерними ознаками продажу основних засобів та нематеріальних активів є:

- передача прав власності відповідно до укладених договорів;
- отримання плати або компенсації.

Ліквідація (руйнування, викрадення) основних засобів. У разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або в разі якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частина) зруйновані,

викрадені чи підлягають ліквідації, або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів унаслідок загрози чи неминучості їх заміни, руйнування або ліквідації, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів (п. 146.16 ст. 146 ПКУ).

Вибуття об'єктів основних засобів підприємства та виключення їх з балансу може відбуватися шляхом їх ліквідації. При цьому ліквідація можлива з таких обставин:

- з ініціативи підприємства;
- з незалежних від підприємства причин.

Рішення про ліквідацію основних засобів з ініціативи підприємства приймається, як правило, внаслідок невідповідності об'єкта основних засобів критеріям визнання активом, зокрема через фізичне і моральне старіння, непридатність до подальшої експлуатації.

При цьому знос об'єкта основних засобів може бути як повний, так і частковий. У такому випадку на підприємстві створюється постійно діюча комісія, яка:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності критеріям активу;
- визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів з експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;
- складає і підписує акти на списання основних засобів.

При ліквідації основного засобу його залишкова вартість відображається у складі витрат того звітного періоду, в якому підприємство отримало право на списання такого об'єкта. Крім того, необхідно пам'ятати, що підприємство

має оприбутковувати деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані при розбиранні і демонтажу основних засобів, що ліквідуються, з одночасним визнанням іншого доходу і зарахуванням на рахунки обліку матеріальних запасів, включаючи матеріальні цінності й деталі із вмістом матеріалів, які приймаються (збираються) спеціалізованими заготівельними (переробними) підприємствами.

3.5. Документування в обліку податку на прибуток

Слово «документ», походить від латинського «documentum» — зразок, доказ, свідоцтво. По суті, саме в такому значенні це слово використовується і нині.

На законодавчому рівні визначення терміну «документ» наведено в Законі України від 02.10.92 р. № 2657 — XII «Про інформацію» (у редакції Закону від 13.01.2011 р. № 2938 — VI): «документ — матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження і передача в часі і просторі».

Первинні документи. Ці документи з повним правом можна назвати документами податкового обліку, на підставі яких платники податків формують показники податкової звітності.

Виходячи із форми первинні документи, що використовуються в податковому обліку, умовно можуть бути розділені на три групи:

- встановлені податковим законодавством;
- первинні документи бухгалтерського обліку;
- розроблені підприємством самостійно.

Перша група первинних документів податкового обліку дуже нечисленна та встановлена як нормами ПКУ (наприклад, податкові накладні, заява на використання права на податкову соціальну пільгу), так підзаконними нормативними актами. Слід зазначити, що норми ПКУ не містять форм первинних документів — вони тільки встановлюють їх види та напрямки використання. У свою чергу розробка подальшої форми таких документів

здійснюється відповідними контролюючими органами (наприклад, податковими органами), до компетенції яких є відповідні повноваження.

У випадку, якщо первинні документи податкового обліку законодавчо не встановлені, використовують первинні облікові документи бухгалтерського обліку. Саме вони формують *другу групу первинних документів* податкового обліку.

До заповнення первинних документів бухгалтерського обліку встановлено ряд вимог, які визначені у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення;

- для контролю і зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт);

- первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і мати такі обов'язкові реквізити:

- назва документа (форми);
- дата й місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;

- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;

- особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Третя група первинних документів. Існує низка випадків, коли платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коректування, пояснювальні записки та ін.). При цьому податкові органи не мають права

вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, але мають право не визнати витрати платника, якщо вони непідтверджені документально.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховуються посада, займана працівником, і встановлена законодавством форма документа.

3.6. Методика заповнення декларації з податку на прибуток підприємств

Декларація - документ, що подається платником податків контролюючому органу у визначені строки, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Форма декларації з податку на прибуток підприємства затверджена Наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 28.02.2011 р. № 114.

Декларація з податку на прибуток заповнюється у гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами й передбачає заповнення 17 додатків, які є щоквартальними, за винятком додатка ВО «Розрахунок витрат при здійсненні операцій з нерезидентом, що має офшорний статус», що подається раз на рік за підсумками звітного року. Додатки до декларації не подаються, якщо відповідні рядки декларації не заповнюються.

У полі "Наявність додатків" проставляється відмітка "Х" під тими додатками, які заповнюються платником. Виняток становлять літери "ВП" і "СБ" - під ними проставляється кількість додатків, що додаються до декларації. При заповненні деяких рядків додатків до декларації, що містять відомості про інші доходи (ряд. 03.27 додатка ІД) та інші витрати (ряд. 05.1.16 додатка СВ, 06.1.13 додатка ЗВ, 06.2.12 додатка АВ, 06.3.15 додатка ВЗ, 06.5.40 додатка ІВ) до декларації додаються докладні розшифровки

наведених у них сум у довільній формі. Загальна кількість аркушів, на яких подаються додатки до декларації, зазначається у спеціальному полі.

Декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:

- тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- звітний період, за який подається податкова декларація;
- звітний період, що уточнюється;
- повне найменування згідно з реєстраційними документами;
- код платника податків згідно з ЄДРПОУ;
- місцезнаходження платника податків;
- найменування органу державної податкової служби, до якого подається звітність;
- дата подання звіту;
- ініціали, прізвище та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;
- підписи посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою підприємства (табл. 3.12).

Таблиця 3.12 - Порядок заповнення обов'язкових реквізитів декларації з податку на прибуток підприємства

Код поля	Що вказується	Коментар
1	Тип декларації	Відмітка робиться в полі, що відповідає типу декларації, яка подається: - "звітна" - якщо декларація подається вперше за звітний період; - "звітна нова" - якщо платник виявив помилки в поданій декларації та подає нову з виправленнями до закінчення граничного строку подання декларації; - "консолідована" - якщо платник має відокремлені підрозділи та вибрав консолідовану сплату податку; - "уточнююча" - якщо платник виявив помилку після закінчення граничних строків подання декларації та виправляє її шляхом подання уточнюючої декларації зі сплатою штрафів та пені
2	Звітний податковий період	Якщо підприємство подає уточнену декларацію, то в цьому полі вказується звітний період, що уточнюється
3	Найменування платника	Указується повне найменування платника згідно з реєстраційними документами українською мовою

4	Податковий номер платників	Тут указується податковий номер, присвоєний угоді про розподіл продукції при взятті її на облік/податковий номер управителя майна
5	Код ЄДРПОУ і код КВЕД	Наводяться відповідні коди підприємства
6	Місцезнаходження платника	Указується фактична адреса підприємства (місце ведення діяльності або розміщення офісу, з якого провадиться щоденне управління підприємством)
7	Дані про нерезидента	Це поле заповнюють постійні представництва нерезидентів, які сплачують податок на прибуток на загальних підставах
8	Орган податкової служби	Указується найменування органу податкової служби, до якого подається декларація
9	Особливі відмітки	Платники, що відповідають наведеним тут критеріям, проставляють відмітки в цьому полі

Інформація про доходи й витрати в податковому обліку на підставі реєстрів фінансового чи податкового обліку переноситься до декларації з податку на прибуток, зміст статей якої розшифровується відповідно до норм Податкового кодексу України (табл. 3.13).

Таблиця 3.13 - Порядок заповнення декларації з податку на прибуток

Код рядка декларації	Норми Податкового кодексу, якими слід керуватися при заповненні рядка декларації
01	Ст. 135 (склад доходів, порядок їх визначення); пп. 14.1.56 (термін "доходи")
02	П. 135.4 - доходи від операційної діяльності, у т. ч.: - пп. 135.4.1 - доходи від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг (у т. ч. винагорода комісіонера); - пп. 135.4.2 - доходи банківських установ
03 ІД	П. 135.5 - інші доходи (додаток ІД*), у т. ч. від операцій особливого виду, передбачених: пп. 140.1.6 (отримання страхового відшкодування); п. 146.13 - 146.14 (продаж ОЗ та НМА); ст. 147 (продаж землі); п. 153.1 (додатна курсова різниця); п. 13.1 (доходи, отримані за кордоном); п. 153.2 (від операцій із пов'язаними особами); пп. 153.3.6 (дивіденди від нерезидента); пп. 153.4.3 (за борговими ЦП); п. 153.5 відступлення права вимоги); п. 153.6 (продаж об'єкта застави); п. 153.7 (операції лізингу); п. 153.8 (операції із ЦП і корпоративними правами); п. 153.10 (бартерні операції); п. 153.13 (від управління майном); п. 153.14 (від спільної діяльності); п. 159.1 (від урегулювання сумнівної заборгованості); п. 159.2 - 159.3 (резерви банків); п. 159.5 (погашення дебіторської заборгованості, раніше віднесеної кредитором на зменшення доходу) тощо

Продовження таблиці 3.13

04	Ст. 138 (склад витрат, порядок їх визнання); пп. 14.1.27 (термін "витрати")
05	Пп. 138.1.1 - витрати операційної діяльності, у т. ч.: - собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг); інші прямі витрати; - витрати банківських установ
05.1 СВ	П. 138.8 (собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг); п. 138.4 (порядок визнання витрат, що формують собівартість); пп. 138.8.1 - 138.8.4 (прямі витрати); п. 138.9 (інші прямі витрати, у т. ч. ЄСВ, плата за оренду земельних і майнових паїв); п. 138.11 (витрати поточного року, не враховані в такому році у зв'язку з помилками, а також втратою, або псуванням документів)
06	П. 138.10 (інші витрати); п. 138.3, 138.5, 153.2 - порядок визнання інших витрат, звичайні ціни); п. 138.11 (витрати минулих років, раніше не враховані у зв'язку з помилками, а також втратою, знищенням або псуванням документів); пп. 140.1.1 (на охорону праці); п. 140.1.3 (на навчання); пп. 140.1.6 (на страхування); пп. 140.1.7 (на відрядження); ст. 144 - 146 (у вигляді амортизації); п. 13.2 (витрати від діяльності за кордоном) тощо. Вказані витрати можуть бути у складі нижчеперелічених витрат (див. наступні 6 рядків):
06.1 ЗВ	Пп. 138.10.1 - загальновиробничі витрати (додаток ЗВ); пп. 140.1.2 (витрати на науково-технічне забезпечення господарської діяльності, винахідництво, раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення зразків, виплату роялті, придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) тощо
06.2 АВ	Пп. 138.10.2 - адміністративні витрати (додаток АВ)
06.3 ВЗ	Пп. 138.10.3 - витрати на збут (додаток ВЗ); пп. 140.1.4 (на гарантійні ремонти товарів); пп. 140.1.5 (на рекламу) тощо
06.4	Пп. 138.10.5 - фінансові витрати, у т. ч:
06.4.1	П. 141.2 (відсотки за кредитами, отриманими від засновників-нерезидентів)

Продовження таблиці 3.13

06.5 ІВ	Пп. 138.10.4 — інші операційні витрати (від операцій в іновалюті; від'ємна курсова різниця; амортизація ОЗ, переданих в оренду; страхові резерви згідно зі ст. 159; суми нарахованих податків, зборів; суми ЄСВ; витрати на доставку пільгових пенсій; на інформаційне забезпечення господарської діяльності, придбання літератури, інтернет-послуги, передплата спеціалізованих періодичних видань); пп. 140.1.8 (утримання та експлуатація об'єктів соцкультпобуту) тощо. Пп. 138.10.6 - інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових), у т. ч. на благодійність; оздоровчу роботу; надання допомоги об'єднанням чорнобильців; створення резерву сумнівної заборгованості; безплатне надання вугілля; придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів. А також пп. 138.12.1 – витрати не включаються до собівартості згідно зі ст. 144 - 148 (амортизація); ст. 150 (збитки); ст. 153 (від операцій особливого виду); ст. 155 - 161 (витрати сільгоспвиробників, неприбуткових організацій, від операцій із заборгованістю); пп. 138.12.2 (витрати, за якими розд. III не передбачено обмежень); пп. 138.12.3 (відрахування організаціям роботодавців) тощо
06.6	Ст. 150 (збитки минулих років); п. 3 підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу (облік збитків у 2011 році)
07	Пп. 134.1.1 (об'єкт оподаткування - це прибуток із джерелом походження з України і за її межами); пп. 14.1.54, 14.1.55 (визначення доходів із джерелом походження з України і за її межами); ст. 13 (усунення подвійного оподаткування)
08 ТП	П. 150.1 (об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню, не враховує збитки від такої діяльності); п. 152.11 (платник податків веде окремий облік результатів діяльності, що підлягає патентуванню)
09 ПЗ	Ст. 154 (прибуток, що звільняється від оподаткування в окремих суб'єктів господарювання); п. 152.11 (правило ведення окремого обліку доходів/прибутку, що звільняються від оподаткування); п. 156.3 (доходи/прибуток страховика); ст. 157 (доходи неприбуткових організацій); ст. 158 (прибуток від запровадження енергоефективних технологій); п. 15 - 19 підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу (прибуток, що звільняється від оподаткування)
10	Ст. 151 (основна ставка податку); п. 10 підрозд. 4 розд. XX (ставки податку у 2011-2014 рр.)
11	Ст. 152 (податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню, визначається таким чином: Ряд. 07 - Ряд. 08 - Ряд. 09 (при додатному значенні) x Ряд. 10/100
12 ТП	П. 152.2 (податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, визначається окремо і зменшується на вартість торгового патенту (п. 152.1); пп. 14.1.250 ("торговий патент")
13 ЗП	Податок на прибуток зменшується на суму: п. 13.4, п. 161.4 - 161.7 (податку, сплаченого за кордоном); п. 152.4 (податку, нарахованого за місцезнаходженням філій при консолідованій сплаті); пп. 153.3.3 (авансового внеску, сплаченого при виплаті дивідендів); ст. 155 (податку на землю, що використовується в сільськогосподарському обороті сільгоспвиробників)

Закінчення таблиці 3.13

14	Податок на прибуток за звітний податковий період: Ряд. 11 + Ряд. 12 - Ряд. 13
15	Податок на прибуток, обчислений за результатами попереднього звітного періоду поточного року, з урахуванням уточнень (ряд. 14 попередньої декларації поточного року)
16	Податок на прибуток, обчислений за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду: Ряд. 14 - Ряд. 15 (+/-)
17 ПН	Ст. 160 - суми податків, що утримуються при виплаті доходів нерезидентам; ст. 103 (застосування правил міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування)
18	Суми податків, що утримуються при виплаті доходів нерезидентам за результатами попереднього звітного періоду поточного року, з урахуванням уточнень (ряд. 17 попередньої декларації поточного року)
19	Сума податків, що утримуються при виплаті доходів нерезидентам за результатами останнього календарного кварталу звітного (податкового) періоду поточного року: Ряд. 17 - Ряд. 18
20 АД	Пп. 153.3.2 (авансові внески, сплачені при виплаті дивідендів за місцезнаходженням юридичної особи), пп. 153.3.5 (звільнення від сплати авансового внеску), п. 152.4 (сплата платником консолідованого податку авансових внесків за місцезнаходженням філій)
21	Сума авансових внесків, сплачених за попередній звітний період поточного року за місцезнаходженням юридичної особи (ряд. 20 попередньої декларації)
22	Сума авансових внесків, сплачених за результатами останнього календарного кварталу поточного року за місцезнаходженням юридичної особи: Ряд. 20 - Ряд. 21

Податкова декларація з податку на прибуток підприємства подається до органів державної податкової служби за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання з податку на прибуток, зазначену у поданій податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем

відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Перевірка правильності складання податкової декларації з податку на прибуток підприємств здійснюється шляхом порівняння та співставлення показників декларацій з показниками іншої податкової та фінансової звітності, алгоритм якого представлений у таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 - Порівняння обсягів здійснених операцій по декларації з податку на прибуток з обсягами по деклараціям з ПДВ

№ з/п	Декларація з податку на прибуток		Декларація з ПДВ	
	Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів, робіт, послуг)	Декларація, р.02	Загальний обсяг постачання Коригування податкових зобов'язань (з урахуванням уточнених розрахунків)	Декларація, р.6 А, дод.Д5, Д6 рядок 8А, дод.Д1
2.	Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	Декларація, р.05.1	Придбання з ПДВ на території України з метою використання у господарській діяльності	Декларація, р.10.1А + р.10.2 А, дод.Д5
			Придбання без ПДВ на території України з метою використання у господарській діяльності	Декларація, р.11.1А + + р.11.2 А
			Імпортовані товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які оподатковуються за основною ставкою та нульовою ставкою	Декларація, р.13.1А + р.13.2А + + р.13.3А

	Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	Декларація, р.05.1	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України, імпорт товарів, необоротних активів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності	Декларація, р.14.1А + р.14.2 А
			Коригування податкового кредиту (з урахуванням уточнених розрахунків)	Декларація, р.16 А, дод.Д1, Д7

Таблиця 3.15 - Співставлення показників декларацій з податку на прибуток з показниками іншої податкової та фінансової звітності

№ з/п	Декларація з податку на прибуток		Фінансова звітність	
1.	Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів, робіт, послуг)	Декларація, р.02 (р.02.1, р.02.2, р.02.3, р.02.4)	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	Ф. № 2, р.2000
2.	Інші доходи	Декларація, р.03, дод.ІД	Інші операційні доходи Інші фінансові доходи Інші доходи	Ф. № 2, р.2120 р.2220, р.2240
3	Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	Декларація, р.05.1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Ф. № 2, р.2050
4	Адміністративні витрати	Декларація, р.06.1	Адміністративні витрати	Ф. № 2, р.2130
5	Витрати на збут	Декларація, р.06.2	Витрати на збут	Ф. № 2, р.2150
	Фінансові витрати відповідно до пп.138.10.5 ст.138 ПКУ	Декларація, р.06.3	Фінансові витрати Довгострокові кредити банків Інші довгострокові зобов'язання	Ф. № 2, р.2250 Ф. № 1, р.1510, р.1515

Продовження таблиці 3.15

			Короткострокові кредити банків Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями Інші поточні зобов'язання	Ф. № 1 р.1600 р.1610 р.1690
	Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	Декларація, р.06.4, дод. ІВ	Інші операційні витрати Інші витрати	Ф. № 2, р.2180, р.2270
	Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності	Декларація, р.07	Фінансовий результат до оподаткування Довгострокові кредити банків Інші довгострокові зобов'язання	Ф. № 2, р.2290 — прибуток р.2295 — збиток Ф. № 1, р.1510 Ф. № 1, р.1515
	Дохід від операцій з основними фондами	Дод. ІД, р.03.17	Основні засоби	Ф. № 1, р.1010
	Нарахована амортизація основних засобів	Дод.АМ, табл.1, кол.2	Основні засоби / знос	Ф. № 1, р.1012
	Нарахована амортизація нематеріальних активів	Дод.АМ, табл.1, кол.3	Нематеріальні активи/накопичена амортизація	Ф. № 1, р.1002
	Балансова вартість основних засобів на початок звітного (податкового) періоду	Дод.АМ, табл.2, кол.1	Основні засоби/ первісна вартість — знос	Ф. № 1, р.1011— 1012

Питання для самоконтролю

1. Визначите платників податку на прибуток.
2. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток та податковою базою?
3. Як визначається прибуток з метою визначення податку на прибуток?
4. Які прийняті ставки податку на прибуток?
5. Які операції звільняються від оподаткування податком на прибуток?

6. Яким чином надаються пільги з податку на прибуток?
7. Розкрийте поняття «Дохід» у відповідності з нормами ПКУ.
8. Який склад доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування?
9. Який склад доходів від операційної діяльності за вимогам ПКУ?
10. Який склад інших доходів за вимогам ПКУ?
11. Які доходи не враховуються для визначення об'єкта оподаткування?
12. Визначите дату отримання доходів від здійснення таких операцій, як:
 - а. продаж товарів за договором комісії платником податку – комітентом;
 - б. проведення кредитно-депозитних операцій;
 - в. безоплатне отримання товари (роботи, послуги);
 - г. доходи у вигляді орендних платежів;
 - д. доходи від продажу іноземної валюти;
 - е. суми штрафів та/або неустойки чи пені, отримані за рішенням сторін;
 - ж. сума процентів за цінними паперами, придбаними з метою їх продажу або утримання до дати погашення.
13. Розкрийте поняття «Витрати» у відповідності до норм ПКУ.
14. Наведіть класифікацію витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.
15. Наведіть склад витрат операційної діяльності, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.
16. Наведіть склад інших витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.
17. Наведіть склад витрат, пов'язаних з формуванням собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг у відповідності до норм ПКУ.
18. Розкрийте поняття «господарська діяльність» у відповідності до норм ПКУ.
19. Наведіть склад витрат, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.

20. Наведіть склад витрат подвійного призначення при визначенні об'єкта оподаткування.

21. Розкрийте поняття «Амортизація» у відповідності до норм ПКУ.

22. Поясніть, що є об'єктами амортизації у податковому обліку.

23. Поясніть, які витрати платника податку не підлягають амортизації у податковому обліку.

24. Поясніть особливості класифікації груп основних засобів та інших необоротних активів за нормами ПКУ.

25. Наведіть методи, які застосовуються у обліку з метою оподаткування при нарахуванні амортизації необоротних активів та розкрийте їх сутність застосування цих методів.

26. Як формується сума доходів від продажу об'єктів основних виробничих засобів?

27. Як формується сума доходів від продажу об'єктів основних невиробничих засобів та безоплатно отриманих основних засобів або нематеріальних активів??

28. Які операції прирівнюються до продажу або іншого відчуження основних засобів та нематеріальних активів?

29. Як проводиться переоцінка об'єктів основних засобів за правилами податкового законодавства?

30. Проведення яких операцій передбачає особистий порядок визначення оподаткованого прибутку?

ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

4.1. Особливості відображення в податковому обліку та звітності ПДФО

Порядок нарахування податку з доходів фізичних осіб визначається у розділі IV ПКУ.

Платниками податку з доходів фізичних осіб є:

- резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;
- нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

Якщо фізична особа - платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

Аналіз доходів, що підлягають оподаткуванню ПДФО наведений у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 - Аналіз доходів що підлягають оподаткуванню

Вид доходу	Доходи (виплати), що відображаються під кодом ознаки	Податковий агент (пп. 14.1.180 ПКУ)
Заробітна плата, нарахована (виплачена)		
Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ (пп. 164.2.1 ПКУ)	Основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку (у т. ч. працівникам – нерезидентам) у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом (пп. 14.1.48. ПКУ)	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
	Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати, відпускні (у т. ч. при звільненні), сума компенсації за затримку виплати зарплати (у т. ч. працівникам – нерезидентам)	
	Матеріальна допомога працівникам згідно з вимогами колективного договору або матеріальна допомога, що має систематичний характер і надається всім працівникам або більшості (у т. ч. працівникам – нерезидентам)	
	Суми оплати по листках непрацездатності	
	Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору	
	Суми, нараховані працівнику за час затримки розрахунку при звільненні, компенсаційні виплати (передбачені чинним законодавством та за рішенням суду)	
	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці	
	Доплати, надбавки, гарантійні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, винагороди за виконання робіт (надання послуг)	
	Оплата роботи у надурочний час і святкові та неробочі дні, оплата днів відпочинку, що надаються працівникам у зв'язку з роботою понад нормативну тривалість робочого часу	

	Заробітна плата працівнику, працевлаштованому на дотаційне робоче місце (компенсації витрат на зарплату особам, які працевлаштовуються підприємством за направленням служби зайнятості на створені ним додаткові робочі місця)	
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати та виплати з фонду оплати праці, що зазначаються у формах державних статистичних спостережень про розмір та структуру заробітної плати найманих працівників і не зазначені в інших ознаках доходу ф. № 1ДФ	
	Суми грошової винагороди та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби	
Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору		
Суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім доходів, зазначених в абз. 3 п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ (пп. 164.2.2 ПКУ)	Доходи, що були нараховані платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім таких доходів, що згодом перераховані на його пенсійний вклад або на його рахунок учасника фонду банківського управління, відкритий відповідно до закону, як під час їх нарахування, так і під час їх перерахування на такий вклад або такий рахунок	- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ); - самозайнята особа; - представництво нерезидента – юридичної особи

Продовження таблиці 4.1

Сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ПКУ (пп. 164.2.11 ПКУ))	Сума коштів надміру витрачена та не повернута вчасно, отримана платником податку: - на відрядження; - під звіт	- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ); - самозайнята особа; - представництво нерезидента – юридичної особи, що видали суму на відрядження або під звіт
Додаткове благо		
Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ) (пп. 164.2.17 ПКУ)	Сума доходу, отримана платником податку як додаткове благо у вигляді: - вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання; - вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку; - суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку; - суми безповоротної фінансової допомоги; - суми боргу платника податку, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності; - вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)

Продовження таблиці 4.1

Майно, надане роботодавцем безоплатно або у тимчасове користування в межах закону		
Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (пп. 165.1.9 ПКУ)	Дохід у вигляді вартості безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах.	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
Допомога на лікування та медичне обслуговування		
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця (пп. 165.1.19 ПКУ)	Сума доходу у вигляді коштів або вартості майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця	- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ); - самозайнята особа; - представництво нерезидента – юридичної особи

Продовження таблиці 4.1

Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку		
Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу для підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи (пп. 165.1.21 ПКУ)	Сума доходу у вигляді сплати роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за підготовку чи перепідготовку фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше ніж три роки	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)
Дохід, виплачений самозайнятій особі		
Дохід, виплачений самозайнятій особі (пп. 165.1.36 ПКУ, ст. 177 та 178 ПКУ)	Сума доходу фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування	- юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ);
	Сума доходу фізичної особи – підприємця, на загальній системі оподаткування	- самозайнята особа;
	Сума доходу фізичної особи – підприємця, провадить незалежну професійну діяльність	- представництво нерезидента – юридичної особи, які здійснюють таке нарахування (виплату) на користь самозайнятих осіб
Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)		
Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (пп. 165.1.37 ПКУ)	Сума доходу у вигляді оплати роботодавцем витрат на підвищення кваліфікації (перепідготовку)	- роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво); - самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб (пп. 14.1.222 ПКУ)

Заробітна плата є об'єктом оподаткування на доходи фізичних осіб (пп. 164.2.1 ПКУ).

В цілях оподаткування під терміном «заробітна плата» маються на увазі також інші заохочувальні, компенсаційні або інші виплати і винагороди, що виплачуються (що надаються) у рамках стосунків трудового найму (пп. 14.1.48 ПКУ).

При нарахуванні доходу у вигляді заробітної плати база оподаткування визначається як *нарахована зарплата, зменшена на суму утриманого єдиного соціального внеску*, і суму податкової соціальної пільги за наявності права на неї (п. 164.6 ПКУ). Сума ПДФО визначається множенням отриманого значення на ставку податку.

Приклад 1. Працівникові нарахована зарплата 1000 грн. Отже, ПДФО буде розраховуватися таким чином: $(1000 - \text{ЄСВ} - \text{НСЛ}) \times \text{ставка податку}$.

Згідно з п. 167.1 ПКУ база оподаткування для застосування ставок 15 % та 17 % з нарахованої суми зарплати одразу визначається з урахуванням норм п. 164.6 ПКУ.

Тобто перш ніж нараховану зарплату розділити на частини, які обкладаються ПДФО за ставками 15 % та 17 %, її слід зменшити на суму ЄСВ.

Приклад 2. Працівникові за квітень 2014 р. нараховано 15000 грн. зарплати. Ставка ЄСВ – 3,6 %.

Наведемо розрахунок ПДФО у вигляді таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 - Розрахунок ПДФО

№ з/п	Показники	Розрахунок ПДФО та ЄСВ згідно з п. 167.1 ПКУ, грн.
1	Нарахована заробітна плата за квітень 2014 р.	15000
2	Сума ЄСВ із загальної суми нарахованої зарплати	540 (15000 x 3,6 %)
3	Частина суми нарахованої зарплати, до якої застосовується ставка ПДФО 15 %	10730
4	Сума ЄСВ із частини зарплати, визначеної в рядку 3	не обчислюється
5	Сума ПДФО з частини суми зарплати, до якої застосовується ставка 15 %	1609,50 (10730 x 15 %)

Продовження таблиці 4.2

6	Частина суми нарахованої зарплати, до якої застосовується ставка ПДФО 17 %	3730 (14460 - 10730), де 14460 = 15000 - 540
7	Сума ЄСВ з частини зарплати, визначеної в рядку 6	не обчислюється
8	Сума ПДФО з частини суми зарплати, до якої застосовується ставка 17 %	634,10 (3730 x 17 %)
9	Сума ПДФО із зарплати 15000 грн.	2243,36

Оподатковуваний дохід, що нараховується в негрошовій формі, визначається як вартість такого нарахування, помножена на «натуральний» коефіцієнт.

У свою чергу вартість нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму ПДВ (якщо особа, що нараховує дохід, є платником цього податку) і акцизного збору (якщо надається підакцизний товар), а коефіцієнт визначається за формулою:

$$\text{До} = 100 : (100 - \text{Сн}),$$

де До - коефіцієнт;

Сн - ставка податку, встановлена на момент нарахування (пп. 164.5 НКУ).

Наприклад, працівника нагородили телевізором вартістю 1000 грн. Отже, розрахунок НДФЛ буде вироблений в наступному порядку. «Натуральний» коефіцієнт складе: $(100 : (100 - 15) = 1,176$. Сума оподаткованого доходу : $1000 \times 1,176 = 1176$ грн. Таким чином, необхідно нарахувати дохід в сумі 1176 грн., після утримання з якого 176 грн. ($1176 \times 15 \%$) податку, буде отримана та 1000 грн., «виплачена» у вигляді телевізора.

Ставки податку на доходи фізичних осіб відносно зарплатних виплат встановлені п. 167.1 НКУ та наведені у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3 – Ставки ПДФО

Вид доходу	Ставка податку	Стаття (пункт, підпункт) р. IV ПКУ
Доходи, одержані, у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами:		
– у розмірі, що за звітний календарний місяць не перевищує 10-тикратний розмір МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	15 %	абз. 1 п. 167.1
– у розмірі, що за звітний календарний місяць перевищує 10-тикратний розмір МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	17 %	абз. 2 п. 167.1
Заробітна плата шахтарів-працівників, працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день та 50 % і більше робочого часу на рік, а також працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань) – за Списком № 1	10 %	п. 167.4
Стипендія (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	15 (17) %	пп. 165.1.26
Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності	15 (17) %	п. 177.1
Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	15 (17) %	п. 178.2
Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений строк	15 (17) %	п. 170.9
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)	15 (17) %	п. 170.1
Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у підпунктах 165.1.2 і 165.1.40 ПКУ	15 (17) %	п. 170.2

Продовження таблиці 4.3

60 % суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору.	15 (17) %	пп. 170.8.2
Викупна сума у разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя		
Сума коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення		
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	15 (17) %	пп. «б» пп. 165.1.22
Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм п. 170.7 ПКУ	15 (17) %	п. 170.7
Дохід за зданий (проданий) брукхт дорогоцінних металів (крім доходу, отриманого за брукхт дорогоцінних металів, проданий НБУ)	15 (17) %	пп. 164.2.18

Порядок нарахування, утримання і сплати (перерахування) ПДФО до бюджету регламентується ст. 168 ПКУ.

ПДФО сплачується податковим агентом одночасно з виплатою зарплати. Якщо доходи нараховані, але не виплачені, то ПДФО необхідно сплатити в терміни, встановлені законодавством для місячного податкового періоду (пп. 168.1.5 ПКУ).

При виплаті заробітної плати в негрошовій формі або готівкою з каси податок перераховується упродовж банківського дня, що йде за днем виплати (пп. 168.1.4 ПКУ).

4.2. Єдиний соціальний внесок: особливості розрахунку та звітування

Платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є:

- роботодавці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) чи за цивільно-правовими договорами;
- працівники;
- особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності.

Єдиний внесок нараховується:

- 1) *для роботодавців та працівників* - на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці", та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- 2) *для працівників, що хворіли* - на суму допомоги по тимчасовій непрацездатності.

Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах *максимальної величини бази нарахування* єдиного внеску (15 прожиткових мінімумів, встановлених для працездатних осіб).

Єдиний внесок для роботодавців встановлюється у відсотках до бази нарахування єдиного внеску відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску, з урахуванням видів їх економічної діяльності.

Єдиний внесок для працівників встановлюється у розмірі 3,6 % до бази нарахування єдиного внеску, при нарахуванні лікарняних - 2 % суми допомоги по тимчасовій непрацездатності. Суми єдиного внеску розподіляються за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування пропорційно до сум єдиного внеску (у відсотках).

Таблиця 4.4 – Ставки ЄСВ

Категорія платників	Об'єкт нарахування єдиного внеску	Ставка, %	Джерело сплати	Норми Закону
<i>Нарахування</i>				
Бюджетні установи і організації, інші юридичні особи, створені згідно із законодавством України (в т.ч. їх філії і інші відособлені підрозділи, що мають окремий баланс і самостійно провідні розрахунки із застрахованими особами), які використовують працю фізичні осіб на умовах: - договорів цивільний - правового характеру*	Сума винагороди	34,7	За рахунок засобів установи	Абзац другої п.1 ч. 1 ст.4; ч. 5 ст.8
*Якщо по цивільному - правовим договорам роботи виконує (надає послуги) фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності і ці роботи відповідають видам діяльності, вказаним в його свідоцтві про держреєстрацію, то на виплачену йому винагороду єдиний внесок не нараховується.				
- трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством	Сума нарахованої зарплати по видах виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, визначені відповідно до Закону від 24.03.95 № 108/95 - ВР(далі - Закон №108)	36,3	За рахунок засобів працедавця	Абзац другої п.1 ч.1 ст.4; п.1 ч.1 ст. 7; ч.5 ст.8
	Сума лікарняних за перші 5 днів тимчасової непрацездатності і сума посібника з тимчасової непрацездатності, нарахована починаючи з 6-го дня за рахунок засобів ФСС по ВПТ	33,2		П. 1 ч.1 ст.7; Абзац другої ч.6 ст.8

Продовження таблиці 4.4

Військові частини і органи, що виплачують грошове забезпечення	Сума грошового забезпечення, що виплачується військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу	34,7	За рахунок засобів військової частини	П. 1 ч.1 ст.4; ч.6 ст.8
	Сума грошового забезпечення, що виплачується особам, що проходять термінову службу у Збройних Силах України і інших створених відповідно до закону військових формуваннях, СБУ, органах МВС, органах і підрозділах цивільного захисту	33,2	За рахунок засобів держбюджету	
Управління праці і соціального захисту населення (районні і міські)	Грошове забезпечення, що виплачується згідно із законодавством вихователям дитячих будинків сімейного типу, приймальним батькам	Нараховується в порядку, затвердженому КМУ, але не нижче мінімального страхового внеску за кожен особу	За рахунок засобів державного бюджету	Абзац сьомої ч.1 ст.4; п.1 ч.1 ст.7; абзац четвертий п.1 ч.1 ст.7
	Посібник з догляду за дитиною до досягнення ним трирічного віку			
	Посібник або компенсація, що виплачується відповідно до законодавства одному з непрацюючих працездатних батьків, усиновлювачів, опікунів, опікунів, що фактично здійснюють догляд за дитиною - інвалідом, а також непрацюючим працездатним особам, що здійснюють відхід за інвалідом I групи або престарілим, який по медичному висновку потребує стороннього відходу або досяг 80 - літнього віку			

Продовження таблиці 4.4

Установи і організації, в яких працюють інваліди	Сума зарплати, нарахованої по видах виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, визначені Законом №108	8,41	За рахунок засобів працедавця	Абзац другої п.1 ч.1 ст.4; п.1 ч.1 ст. 7; ч.5 ст.8
<i>Утримання</i>				
Працівники бюджетних установ і організацій	Сума зарплати, нарахованої по видах виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні і компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, визначені Законом №108	3,6	За рахунок засобів особи, якій нарахована виплата	П. 2 ч.1 ст.4; ч.8 ст.8
Службовці військових частин і формування (окрім військовослужбців термінової служби, у яких з грошового забезпечення цей внесок не утримується)	Сума грошового забезпечення	2,6		П. 9 ч.1 ст.4; ч.9 ст.8
Особи, одержуючі пенсію з тимчасової непрацездатності	Сума пенсії з тимчасової непрацездатності, в т.ч. за перші 5 днів хвороби, оплачувані працедавцем	2	За рахунок засобів особи, якій нарахована виплата	П. 11 ч.1 ст.4; п.4 ч.1 ст.7; ч.12 ст.8

Єдиний внесок обчислюється у національній валюті, у тому числі з виплат (доходу), що здійснюються в натуральній формі.

Сплата єдиного внеску здійснюється у національній валюті не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки територіальних органів Пенсійного фонду, відкриті в органах Державного казначейства України для його зарахування. При цьому під час кожної виплати заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на суми якої (якого) нараховується єдиний внесок, одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний внесок у розмірі, встановленому для таких платників (авансові платежі).

Таблиця 4.5 – Терміни надання та сплати

Категорія платників	Термін сплати ЄСВ	Термін подання звітності
Роботодавці (підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, та фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих працівників)	одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплату доходу, грошового забезпечення), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі, але не пізніше 20 числа наступного місяця; гірничі підприємства - не пізніше 28 числа наступного місяця	щомісяця не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, незалежно від того, чи нараховувався дохід найманим працівникам
Фізичні особи - підприємці	єдиний внесок, нарахований за календарний рік до 10 лютого наступного року	один раз на рік до 10 лютого року, наступного за звітним періодом (якщо не використовують працю найманих працівників)
Фізичні особи - підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей таких осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності	єдиний внесок, нарахований за календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок	
Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно - займаються незалежною професійною діяльністю	єдиний внесок, нарахований за календарний рік, до 1 травня наступного року	один раз на рік до 1 травня року, наступного за звітним періодом

Базовим звітним періодом є календарний місяць.

За наявності у платника єдиного внеску одночасно із зобов'язаннями із сплати єдиного внеску зобов'язань із сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами зобов'язання із сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу).

Питання для самоконтролю

1. Яким чином здійснюють нарахування заробітної плати?
2. З яких елементів складається фонд оплати праці та який механізм його формування?
3. Яким чином здійснюють відображення у податковому обліку процесу нарахування заробітної плати?
4. Сформулювати механізм відображення процесу нарахування заробітної плати відповідно до ПКУ.
5. Яким чином впливає вид робіт, який виконують окремі категорії працівників на механізм відображення нарахованої їм заробітної плати згідно з нормами ПКУ.
6. Дайте визначення податку на доходи з фізичних осіб. В чому полягають принципи оподаткування доходів з фізичних осіб?
7. Які існують критерії визначення платників податку на доходи з фізичних осіб?
8. Сформулюйте механізм обчислення податку з доходів фізичних осіб при нарахуванні та сплаті заробітної плати працівникам підприємства.
9. Як визначають об'єкт оподаткування при нарахуванні доходів у будь-яких не грошових формах?
10. Назвіть основні види доходів, які входять до складу загального місячного оподаткованого доходу.

11. Назвіть ставки податку з доходів фізичних осіб у залежності від виду доходу, отриманого громадянином.
12. Сформулюйте механізм оподаткування суми, виданої на відрядження та підзвіт.
13. Які існують умови для отримання податкової соціальної пільги.
14. Які є форми звітності та терміни подання, що подають податкові агенти?
15. Який існує порядок сплати податку з доходів фізичних осіб до бюджету?
16. Хто є платниками єдиного соціального внеску?
17. Назвіть ставки єдиного соціального внеску.
18. Який порядок обчислення й строки сплати єдиного соціального внеску.
19. Яку звітність заповнюють платники єдиного соціального внеску.

ТЕМА 5. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

5.1. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб

Платників єдиного податку – юридичних осіб поділено на дві групи залежно від середньооблікової кількості працівників та річного обсягу доходу:

- *четверта група* – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб; обсяг доходу не перевищує 5 000 000 грн.;

- *шоста група* – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб; обсяг доходу не перевищує 20 000 000 грн.

При розрахунку середньооблікової кількості працівників застосовується визначення, встановлене ПКУ.

Право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році мають платники єдиного податку – юридичні особи за умови не перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу для відповідної групи платників єдиного податку – юридичних осіб.

Не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання – юридичні особи, які здійснюють:

- діяльність з організації, проведення азартних ігор;
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу пально-мастильних матеріалів в ємностях до 20 л);
- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення (крім

виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів із дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);

- видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвеєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III Податкового кодексу;

- діяльність з управління підприємствами;

- діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

- діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

- діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.

Водночас право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності не поширюється на:

- страхових (перестрахових) брокерів, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

- суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %;

- представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

- юридичних осіб – нерезидентів;

- суб'єктів господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного

податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Однією з головних умов перебування на спрощеній системі оподаткування є те, що платники єдиного податку – юридичні особи повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Відсоткові ставки єдиного податку для четвертої групи платників єдиного податку – юридичних осіб встановлено у таких розмірах:

- 3 % від доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом;

- 5 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку шостої групи:

- 7 % від доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом;

- 10 % від доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Додатково встановлено ставки єдиного податку у подвійному розмірі для платників четвертої (6 та 10 %) та шостої груп (14 та 20 %):

- до суми перевищення обсягу доходу, допустимого для перебування на відповідній групі платників єдиного податку – юридичних осіб;

- до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі;

- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

У разі перевищення обсягу доходу, визначеного для відповідної групи, платники четвертої групи в наступному податковому (звітному) кварталі мають право за поданою ними заявою перейти на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників податку шостої групи, або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування у порядку, встановленому ПКУ.

Платники шостої групи зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку четвертої та шостої груп є календарний квартал.

Єдиний податок сплачується до місцевого бюджету за місцем податкової адреси платника єдиного податку – юридичної особи.

Податковою адресою юридичної особи є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України.

Платники єдиного податку четвертої та шостої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації за податковий квартал. Якщо строк сплати податку припадає на вихідний, святковий день, то строк сплати податку не переноситься.

Визначення доходу здійснюється з метою оподаткування єдиним податком та надання права юридичній особі зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Доходом платника єдиного податку – юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності; вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримано попередню оплату (аванс) у період сплати інших податків і зборів, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) у матеріальній або нематеріальній формі.

Відповідно до ПКУ безоплатно отриманими вважаються товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку за письмовими договорами дарування та іншими письмовими договорами, укладеними згідно із законодавством, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації

вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, а також товари, передані платнику єдиного податку на відповідальне зберігання і використані таким платником.

Датою отримання доходу платника єдиного податку – юридичної особи є:

- дата надходження коштів платнику у грошовій (готівковій або безготівковій) формі;
- дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);
- дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримано попередню оплату (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених Податковим кодексом;
- дата вилучення з торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки (у разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій);
- дата продажу жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України (у разі здійснення торгівлі товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків).

Під час продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

До складу доходу платника єдиного податку – юридичної особи не включаються:

- суми податку на додану вартість;
- суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду України та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених Податковим кодексом, вартість яких було включено до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств;
- суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених Податковим кодексом;
- суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- суми коштів у частині надміру сплачених податків і зборів, встановлених Податковим кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

- дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковувані в порядку, визначеному розділами III і IV ПКУ.

При цьому під час визначення обсягу доходу, що дає право суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування в наступному податковому (звітному) періоді, не включається дохід, отриманий як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди.

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

Платники єдиного податку четвертої та шостої груп використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Платники єдиного податку – юридичні особи подають до органу державної податкової служби за місцем податкової адреси податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду – протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу.

Податкова декларація складається наростаючим підсумком. Уточнююча податкова декларація подається у порядку, встановленому Податковим кодексом. Форму податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи затверджено наказом № 1688.

У податковій декларації окремо відображають: обсяг доходу, оподатковуваний за відповідною обраною ставкою єдиного податку; обсяг доходу, оподатковуваний за відповідною подвійною ставкою у разі перевищення обсягу доходу.

Сума перевищення обсягу доходу відображається у податковій декларації за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення.

У разі застосування іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, платники єдиного податку – юридичні особи в податковій декларації додатково відображають окремо доходи, отримані від здійснення таких операцій.

Застосування спрощеної системи оподаткування звільняє юридичних осіб від сплати низки податків та зборів, зокрема:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташовано на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку у розмірі 3 або 7 % відповідно до обраної ними групи;
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж зазначені вище, здійснюються платниками єдиного податку – юридичними особами в порядку та розмірах, встановлених Податковим кодексом.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку – юридичною особою на загальних підставах.

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання – юридична особа подає до органу державної податкової служби заяву, передбачену наказом № 1675.

Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та

ставки єдиного податку, встановленої для третьої – шостої груп, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

Юридична особа, яка є платником інших податків і зборів відповідно до норм Податкового кодексу, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Здійснити перехід на спрощену систему оподаткування можна один раз протягом календарного року.

Перехід на спрощену систему оподаткування може бути здійснено за умови, якщо протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, юридичною особою дотримано вимоги, установлені для відповідної групи платників єдиного податку. До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік.

Платники єдиного податку – юридичні особи зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, визначених Податковим кодексом, у таких випадках та в строки:

- у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку четвертої групи, які використали право на застосування іншої ставки, встановленої для шостої групи, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, в якому відбулося таке перевищення;

- у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку шостої групи – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося перевищення;

- у разі застосування платником єдиного податку – юридичною особою іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків;

- у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;

- у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення;

- у разі несплати до закінчення граничного строку погашення податкового боргу, що виник у платника єдиного податку протягом двох послідовних кварталів, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому погашено такий податковий борг.

Платники єдиного податку – юридичні особи можуть самостійно відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених Податковим кодексом (за умови відсутності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу з єдиного податку та/або інших податків і зборів), з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів.

У таблиці 5.1 наведемо основні положення застосування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб.

Таблиця 5.1 – Основні положення застосування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб

№ з/п	Критерії	Групи платників єдиного податку – юридичних осіб	
		четверта	шоста
1	Обсяг доходу за календарний рік, що дає право на застосування спрощеної системи	5 000 000 грн.	20 000 000 грн.
2	Використання праці найманих працівників	не перевищує 50 осіб	не обмежено
3	Здійснювані види діяльності	Крім тих, на які не поширюється спрощена система	
4	Форма розрахунків за відвантаженими товарами (виконані роботи, надані послуги)	Виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій)	
5	Ставки податку	3 % доходу – у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ; 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	7 % доходу – у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ; 10 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
6	Підвищені ставки податку	6 % або 10 % від: - суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 4 п. 291.4 ПКУ; - доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; - доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.	14 % або 20 % від: - суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 6 п. 291.4 ПКУ; - доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; - доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.
7	Звітний період	Квартал	
8	Спосіб плати єдиного податку за місцем податкової адреси	Протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал	
9	Ведення обліку і складання звітності платниками єдиного податку	Ведення обліку за даними спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат	
10	Застосування РРО	Так	

Продовження таблиці 5.1

11	Звільнення від сплати податків і зборів	<ul style="list-style-type: none"> - податку на прибуток підприємств; - податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали відповідну ставку єдиного податку, визначену Податковим кодексом; - земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності; - збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності; - збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства 	
12	Дії при перевищенні максимальної величини доходу	До суми перевищення застосовують подвійний розмір ставок та в наступному податковому (звітному) кварталі є право за поданою заявою перейти на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників податку шостої групи, або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування у порядку, встановленому ПКУ	До суми перевищення застосовують подвійний розмір ставок з обов'язковим переходом з наступного податкового (звітного) періоду на сплату інших податків і зборів, встановлених ПКУ
13	Перехід на спрощену систему оподаткування	Шляхом подання заяви до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного податкового (звітного) періоду	
14	Строк дії свідоцтва платника єдиного податку	Безстроково	
15	Відмова від спрощеної системи оподаткування	Шляхом подання заяви до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового податкового (звітного) періоду	

5.2. Податковий облік та звітність суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб

Для здійснення підприємницької діяльності фізичні особи зобов'язані зареєструватися в порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців».

У даний час приватні підприємці можуть вибрати одну з двох систем оподаткування доходів, отриманих від заняття підприємницькою діяльністю:

- загальну систему оподаткування шляхом сплати податку з доходів підприємця;
- спрощену систему оподаткування шляхом сплати єдиного податку.

Умови роботи *на загальній системі оподаткування* встановлені ст. 177 РКУ. Податок з доходів підприємця сплачується за ставкою 15 %, а у випадку, якщо чистий оподаткований дохід більше 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, то ставка податку становить 17 % від суми перевищення. Крім податку з доходів підприємці сплачують єдиний соціальний внесок у розмірі 34,7 % від чистого доходу. Нарахування ЄСВ здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює 17-ти прожитковим мінімумам для працездатних осіб.

Приватні підприємці, які обрали такий спосіб оподаткування своїх доходів, не мають пільг, повного або часткового звільнення від сплати певних видів податків і зборів. Але перевагою загальної системи оподаткування є те, що розмір сплачуваних доходів в основному залежить від розміру одержаних доходів і понесених витрат. Іншими словами, якщо підприємець за звітний період не отримав доходів від своєї діяльності, то відповідні податки він не платить. Також на загальній системі на відміну від єдиного податку, немає обмежень щодо обсягів реалізації, виду здійснюваної діяльності, кількості найманих працівників.

Основним недоліком даного способу оподаткування доходів приватного підприємця є його складність. Підприємці зобов'язані вести облік і документально підтверджувати свої доходи і витрати. При цьому до витрат включаються ті витрати, які документально підтверджені і відносяться до витрат операційної діяльності згідно з розділом III ПКУ. Складність швидше за все є наслідком того, що вказаний розділ ПКУ не враховує особливостей ведення господарської діяльності приватними підприємцями.

Така система оподаткування доходів для приватних підприємців, які здійснюють діяльність не систематично. Її переваги незаперечні при невисокій рентабельності продажів, так як об'єктом оподаткування є чистий дохід.

Спрощена система оподаткування доходів приватного підприємця – єдиний податок, первинно мала мету – спрощення системи оподаткування шляхом заміни сукупності податків і зборів на один податок. Сьогодні єдиний податок втратив своє первісне призначення і вже не замінює всі податки, тому платники єдиного податку сплачують крім основного і ряд інших податків.

Основні правила застосування фізичними особами – підприємцями спрощеної системи оподаткування наведені у таблиці 5.2, 5.3

Одним з головних переваг єдиного податку є той факт, що підприємцям на цій системі оподаткування не потрібно купувати і реєструвати реєстратори розрахункових операцій (РРО) і можна вільно приймати готівкові кошти за реалізовані товари та послуги.

Спрощена система має суттєві переваги порівняно із загальною системою:

- підприємці платять фіксовану суму єдиного податку (для 1-ї та 2-ї групи), або суму у відсотках від обороту;
- підприємці сплачують ЄСВ у розмірі 34,7 % від мінімальної заробітної плати;
- ведеться спрощений облік доходів і витрат;

- надається підприємцям переважно лише дві форми звітності – декларація платника єдиного податку та податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ).

Таблиця 5.2 – Основні правила застосування фізичними особами – підприємцями спрощеної системи оподаткування

Критерій	1 група	2 група	3 група	5 група
Можливість використання найманих працівників	Не можуть використовувати	Не більше 10 осіб одночасно	Не більше 20 осіб одночасно	Не більше 20 осіб одночасно
Податковий звітний період та строки подання декларації	Календарний рік. Подання декларації – 60 календарних днів, наступних за звітним періодом.	Календарний квартал. Подання декларації – 40 календарних днів, наступних за звітним періодом.	Календарний квартал. Подання декларації – 40 календарних днів, наступних за звітним періодом.	Календарний квартал. Подання декларації – 40 календарних днів, наступних за звітним періодом.
Граничний обсяг доходу за рік	150 000 грн.	1 000 000 грн.	3 000 000 грн.	20 000 000 грн.
Ставка єдиного податку	Від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати	Від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати	Для платників ПДВ – 3% від доходу. Для неплатників ПДВ - 5% від доходу.	Для платників ПДВ – 7% від доходу. Для неплатників ПДВ - 10% від доходу.
Порядок сплати єдиного податку	Авансові внески не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Можна сплатити авансом за весь рік	Авансові внески не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Можна сплатити авансом за весь рік	Протягом десяти календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.	Протягом десяти календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Продовження таблиці 5.2

Право на свідоцтво платника ПДВ	Не мають права	Не мають права	Мають право у разі обрання ставки 3%.	Мають право у разі обрання ставки 7%.
Види діяльності	- роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках. та/або - господарська діяльність з надання побутових послуг населенню.	- надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню. - виробництво та/або продаж товарів. діяльність у сфері ресторанного господарства.	Будь які види, окрім заборонених для спрощеної системи.	Будь які види, окрім заборонених для спрощеної системи.
Віднесення витрат до складу валових для платників податку на прибуток	Відносяться	Відносяться	Відносяться	Відносяться
Ведення обліку	Книга обліку доходів, яка затверджується Міністерством Фінансів	Книга обліку доходів, яка затверджується Міністерством Фінансів	Для неплатників ПДВ - книга обліку доходів, яка затверджується Міністерством фінансів. Для платників ПДВ – облік доходів та витрат за формою та в порядку, встановленому Міністерством фінансів.	Для неплатників ПДВ - книга обліку доходів, яка затверджується Міністерством фінансів. Для платників ПДВ – облік доходів та витрат за формою та в порядку, встановленому Міністерством фінансів.
Застосування РРО	Не застосовують	Не застосовують	Не застосовують	Не застосовують

Згідно з пп. 291.5.1, 291.5.2 291.5.3, 291.5.4 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку фізичні особи - підприємці, які здійснюють:

1. діяльність з організації, проведення азартних ігор;
2. обмін іноземної валюти;
3. виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);
4. видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);
5. видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
6. діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України "Про страхування", сюрвеєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III цього Кодексу;
7. діяльність з управління підприємствами;
8. діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
9. діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
10. діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;
11. фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;
12. надавати в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких

перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

13. страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

14. фізичні особи - нерезиденти;

Дохід приватного підприємця - платника єдиного податку складається з доходів, отриманих протягом податкового (звітного) періоду в грошовій (готівковій, безготівковій), матеріальній або нематеріальній формах.

У свою чергу до доходу не включаються отримані приватним підприємцем:

- пасивні доходи (проценти, дивіденди, роялті, страхові виплати і відшкодування);

- доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, що належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

Приватні підприємці, які відносяться до 1-ї групи подають річну податкову декларацію за звітний рік, а сплата єдиного податку здійснюється авансовим внеском не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Фізичні особи – підприємці, які відносяться до 2, 3 або 5 груп платників єдиного податку застосовують квартальний податковий період, сплата єдиного податку здійснюється протягом 10 календарних днів після граничного строку подання квартальної декларації.

Платники єдиного податку 1-ої та 2-ої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати:

- протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки;
- за період хвороби, підтвердженої копією листка непрацездатності, якщо вона триває не менше 30 календарних днів.

Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50% обраної ставки єдиного податку.

Питання для самоконтролю:

1. У чому полягає сутність спрощеної системи оподаткування?
2. Назвіть перелік податків і зборів, за рахунок яких сплачують єдиний податок?
3. Які існують особливості в оподаткуванні юридичних і фізичних осіб, які є платниками єдиного податку?
4. Яка встановлена відповідальність за несвоєчасне перерахування до бюджету єдиного податку?
5. У чому полягає відмінність між оподаткуванням фіксованим та єдиним податком?
6. Які є ставки єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності для юридичних та фізичних осіб?
7. Який порядок переходу суб'єктів підприємницької діяльності на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності?
8. Які умови переходу на спрощену систему оподаткування?
9. За якими видами діяльності суб'єкти малого підприємництва не мають права переходити на спрощену систему оподаткування?
10. Який спосіб розрахунків із споживачами для суб'єктів малого підприємництва, що обрали оподаткування за єдиним податком.

Джерела

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // www.nau.kiev.ua.

2. Порядок заповнення податкової накладної: Наказ ДПАУ від 21.12.2010 р. № 969 // www.nau.kiev.ua.

3. Порядок заповнення розрахунку суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Наказ ДПАУ від 1.12.2009 р. № 671 // www.nau.kiev.ua.

4. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV // www.nau.kiev.ua.

5. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 // www.nau.kiev.ua.

6. Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи та Порядку її ведення: Наказ Державної податкової адміністрації України від 13.10.1998 р. №477 // www.nau.kiev.ua.

7. Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення: Наказ ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002 // www.nau.kiev.ua.

8. Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 25.01.2011 р. № 41 // www.nau.kiev.ua.

9. Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємства: Наказ Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 р. № 114 // www.nau.kiev.ua.

10. Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку: наказом ДПАУ від

24.12.2010 № 1030 // www.nau.kiev.ua.

11. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): Наказ ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1015 // www.nau.kiev.ua.

12. Про затвердження форми Розрахунку суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів: Наказ ДПАУ від 23.12.2010 р. №994 // www.nau.kiev.ua.

13. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку: Наказ ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1020 // www.nau.kiev.ua.

14. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України: Постанова Правління Пенсійного фонду України від 19.12.2003 р. № 21-1// www.nau.kiev.ua.

15. Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: Закон України від 09.04.1999 р. № 587-XIV // www.nau.kiev.ua.

16. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI // www.nau.kiev.ua.

17. Про пенсійне забезпечення: Закон України від 05.11.1991 р. № 1788-XII // www.nau.kiev.ua.

18. Про порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова правління Пенсійного фонду України від 08.10.2010 № 22-2 // www.nau.kiev.ua.

19. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // www.nau.kiev.ua.
20. Верига Ю.А. Звітність підприємства: метод. рек. / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Фірсова. – Полтава: ПУЕТ, 2010. – 290 с.
21. Гусакова О.С. Податковий облік: навч. посібник / О.С. Гусакова, Н.В. Прохар. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Київ : ЦНЛ, 2010. – 320 с.
22. Звітність підприємства: підручник / В.С. Ленъ, В.В. Гливенко. – Київ : Каравела, 2010. – 671 с.
23. Іванов Ю.Б. Малий бізнес: управління податками: монографія / Ю.Б. Іванов, К.В. Петросянц. – Харків : ВД „ІНЖЕК”, 2009. – 352 с.
24. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України: монографія / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – Київ : Знання, 2005. – 335 с.
25. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монографія. – Донецк: ДонНТУ, 2006. – 501 с.
26. Опарін В.М. Фінансова система України: (теоретико-методологічні аспекти): монографія / В.М. Опарін. – вид. 2-ге, без змін. – Київ : КНЕУ, 2006. – 240 с.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

Амортизація - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Бюджетне відшкодування - відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника.

Вартість основних засобів, інших необоротних активів, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Витрати - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Власники земельних ділянок - юридичні та фізичні особи, які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності.

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Доходи - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій,

матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Єдиний реєстр податкових накладних - реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом державної податкової служби в електронному вигляді згідно з наданими платниками ПДВ електронними документами.

Надміру сплачені грошові зобов'язання - суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату.

Нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами, у тому числі набуті права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Новий транспортний засіб - транспортний засіб, що не має актів державної реєстрації уповноважених органів, у тому числі іноземних, які дають право на його експлуатацію.

Основні засоби - матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Податкове зобов'язання - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Пеня - сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Перша реєстрація транспортного засобу - реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Податкова знижка для фізичних осіб - документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати.

Податковий кредит - сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг - витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Члени сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення - батьки, чоловік або дружина, діти, у тому числі усиновлені.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Навчальне видання

Власова Олена Євгенівна

Конспект лекцій з дисципліни «Податковий облік і звітність» (для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня підготовки «спеціаліст», денної та заочної форм навчання за напрямом підготовки 7.03050901 – Облік і аудит)

Відповідальний за випуск: д-р екон наук, проф. Т.В. Момот

За авторською редакцією.

Комп'ютерне верстання: О. Є. Власова

План 2014, поз. 117 Л

Підп. до друку 05.12.2014	Формат 60×84/1/16
Друк на ризографі	Друк. арк. 6,5
Тираж 50 прим.	Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О.М. Бекетова
вул.. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4705 від 28.03.2014